



# Doctrina Contable Pública Compilada

2010



**Doctrina  
Contable Pública  
Compilada**

2010



Libertad y Orden

República de Colombia



#### **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

#### **SUBCONTADORA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN**

Rocío Pérez Sotelo

#### **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

Martha Liliana Arias Pérez

Ruth Alejandra Patiño Jacinto

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

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Ómar Eduardo Mancipe Saavedra

Cleveland Evans Bernard

Ámbar Yelín Figueroa Leguizamón

Beatriz Helena Ávila Hernández

Elizabeth Muñoz Hernández

John Edward Torres Pinilla

María Faustina Sánchez

Martha Rubiela Granados Molina

Nhora Ortiz Sánchez

Zulay Víviana Muñoz Galván

---

**ISBN: 978-958-98974-6-1**

#### **DISEÑO E IMPRESIÓN**

Imprenta Nacional de Colombia

2011

## Presentación

La naturaleza, estructura y evolución del patrimonio público y la riqueza social, y la forma como se obtienen, invierten y usan los recursos de la Nación, son asuntos de interés público. De ahí la importancia de contar no solamente con la regulación contable integral contenida en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, sino también con las adecuadas herramientas e instrumentos que permitan aplicarla adecuadamente, para producir, interpretar y usar la información financiera, económica social y ambiental en la gestión y el control de la administración pública. En este sentido, la expedición de conceptos y atención de consultas dan origen a la Doctrina contable pública, cuyo acervo de pronunciamientos se compila y divulga periódicamente, como un desarrollo del Sistema Nacional de Contabilidad Pública-SNCP.

Cuando las entidades sujetas al ámbito de aplicación del RCP, adoptado por la Resolución 354 del 5 de septiembre de 2007, según los planes, presupuestos y funciones de cometido estatal a ellas asignados, realizan transacciones, hechos u operaciones que afectan su estructura patrimonial pública y modifican la riqueza social, deben observar y acoger lo regulado por la Contaduría General de la Nación (CGN) a través del proceso contable, para reconocer y revelar los efectos y así informar públicamente el origen, uso y cuantía de los recursos públicos que gestionan bajo su responsabilidad.

Considerando lo anterior y en el marco de su decimoquinto aniversario, la CGN que desde diciembre del 2010 cuenta con la Certificación de su Sistema de Gestión de la Calidad, bajo las normas NTC GP1000:2009 e ISO 9001:2008 con reconocimiento internacional IQNet, se complace en presentar a los usuarios de la información y a la ciudadanía en general, la Doctrina Contable Pública que compila las consultas y conceptos que interpretan las normas contables, emitidos durante la vigencia 2010, y que es parte integral de las herramientas que orientan la adecuada sinergia y utilización de los elementos que componen el RCP, garantizando así el control, la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia en el uso, gestión y conservación de los recursos y patrimonio públicos, propósitos del SNCP.

Es oportuno informar a los servidores públicos, entes de regulación, vigilancia y control, comunidad académica, gremios profesionales, organizaciones de investigación y consultores privados, entre otros usuarios, que el alcance de las consultas y conceptos aquí compilados depende de la vigencia de la normatividad expuesta en las consideraciones para las conclusiones esgrimidas en cada uno de los mismos.

La CGN espera, en virtud de lo incorporado en este documento integrante del RCP y de la estructura taxonómica con la que se ha organizado, que sea de utilidad para los ciudadanos y usuarios que a él accedan, que continúe contribuyendo al logro de los propósitos para los que el SNCP ha sido diseñado, que establezca mayor orientación relacionada con los procedimientos contables que deben aplicar las entidades, que sea un bastión de apoyo para quienes producen la información contable pública, que ofrezca a la academia una importante fuente e insumo para sus investigaciones, que contribuya a generar cultura contable y que, en términos generales, se convierta en una herramienta que permita continuar manteniendo unas cuentas claras y, por consiguiente, un Estado transparente.

**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 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**

Es 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**

Es 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, corresponde a una descripción particularizada del (los) asunto(s) de que se ocupa un concepto determinado, y a la denominación de los SUBTEMAS.

Las situaciones consultadas por los usuarios durante la vigencia 2010 se clasifican en los siguientes Títulos y Temas:

<b>TÍTULO</b>	<b>TEMA</b>
<b>A. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>	1. Ámbito de aplicación
<b>B. MARCO CONCEPTUAL- PGCP</b>	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	
<b>C. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	Denominación de cuenta, grupo o clase, dependiendo lo que se haya empleado en las conclusiones, guardando la siguiente estructura:
	• Activos
	• Pasivos
	• Patrimonio
	• Ingresos
	• Gastos
	• Costos de ventas y operación
	• Costos de producción
	• Cuentas de orden deudoras
	• Cuentas de orden acreedoras
• Cuentas de presupuesto y tesorería	
<b>D. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	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

<b>TÍTULO</b>	<b>TEMA</b>	
<b>D. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	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 reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte	
	21. 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	
	22. Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos	
	23. Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable	
	24. Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal	
	25. Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación	
	<b>E. INSTRUCTIVOS CONTABLES</b>	Número y referencia del instructivo contable
	<b>F. BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS</b>	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.**

11. **Identificación.** Contiene la información clara y precisa del consultante, allí se identifica el nombre de la persona, la entidad a que pertenece.

12. **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 regulatorias 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.

De otra parte, para efectos de consulta de este documento debe tenerse en cuenta lo establecido en la Resolución 237 del 20 de agosto de 2010, expedida por la Contaduría General de la Nación, que en su artículo 8º indica: *“A partir de la aplicación de esta resolución, todas las expresiones ‘Bienes de beneficio y uso público’, contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, deben entenderse como ‘Bienes de uso público’.*

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

## Índice Sumario

<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	13
ESTRUCTURA BÁSICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA .....	15
<b>I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	21
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA .....	39
<b>II. MARCO CONCEPTUAL</b> .....	41
MANUAL DE PROCEDIMIENTOS .....	155
<b>III. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b> .....	157
<b>IV. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b> .....	527
<b>V. INSTRUCTIVOS CONTABLES</b> .....	755
<b>VI. BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS</b> .....	761
<b>ÍNDICE TEMÁTICO</b> .....	767





CONTADURÍA  
GENERAL DE LA NACIÓN

# **Doctrina Contable Pública Compilada**

**2010**





# **Régimen de Contabilidad Pública**

**2010**



## ESTRUCTURA BÁSICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 200912-137736 del 18-01-10			
	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	Estructura básica del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad y momento de aplicación por parte de los operadores de juego de lotería, del concepto 20088-117875 del 14 de noviembre de 2008, expedido por la Contaduría General de la Nación a la Superintendencia Nacional de Salud, relativo al tratamiento de reservas técnicas.

Doctora

GLORIA ESPERANZA ACOSTA SÁNCHEZ

Jefe de la Unidad Financiera y Contable

Lotería de Bogotá, D. C.

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137736, en la cual consulta si a lo señalado en el concepto 20088-117875, dirigido a la Doctora Martha South Alfonso Achury, Superintendente Delegada para la Generación y Gestión de los Recursos Económicos para la Salud de la Superintendencia Nacional de Salud, relacionada con el reconocimiento contable de la reserva técnica para el pago de premios que deben constituir los operadores del juego de loterías se le debió dar aplicación en el período contable 2008, o a partir del 2009, teniendo en cuenta que para la fecha en que la entidad lo conoció ya había efectuado el cierre contable del año 2008.

### CONSIDERACIONES

Mediante el concepto 200912-138031, dirigido al Doctor Miguel Antonio Morales, Contador de la Lotería de Bogotá, del cual anexo copia, la Contaduría General de la Nación señaló que "de manera general, los conceptos son aplicables en el momento en que la entidad contable pública lo conozca a través de los medios definidos para el efecto.

*No obstante, debe tenerse en cuenta que si la situación planteada en el mismo ya estaba contemplada en las normas vigentes y, por tanto, el concepto solo retoma lo que ya está expresado en la norma, el concepto es aplicable desde la misma fecha de vigencia de la norma que lo sustente, con la independencia de la condición del solicitante del concepto.*

*Por el contrario, cuando el concepto se requiere para poder aplicar la norma por cuanto su aplicación exige alguna aclaración o desarrollo, el concepto será aplicable desde la fecha de emisión del mismo y de conocimiento para la entidad a la cual se le emitió.*

*En el caso en que el solicitante del concepto no sea el responsable de la elaboración y presentación de la información contable a la cual aplica,*

*el concepto será aplicable desde la fecha de conocimiento del mismo por los diferentes medios habilitados para el efecto. No obstante, debe tenerse en cuenta que los conceptos no prevalecen sobre las normas emitidas, las cuales deben ser atendidas desde su expedición.*

*Adicionalmente, deben tenerse en cuenta las circunstancias de modo y de tiempo, de suerte que es posible dar aplicación del concepto a situaciones pendientes de definición en el proceso contable, aunque estas se refieran al pasado o que sean susceptibles de ajuste, modificación o replanteamiento, por vía del principio de Contabilidad Pública 'Hechos Posteriores al Cierre'.*

*Por último, debemos advertir que los conceptos compilados en la Doctrina Contable Pública son obligatorios para todas las entidades contable públicas, cuyos hechos económicos, financieros, sociales y ambientales se enmarquen en la misma situación del usuario de la información contable que consultó, desde su publicación en la página web de la Contaduría General de la Nación".*

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que, para el caso objeto de su consulta, no obstante el procedimiento señalado en el concepto 20088-117875, dirigido a la Superintendencia Nacional de Salud era de aplicación general por parte de todos los operadores del juego de lotería sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la Lotería de Bogotá debió darle aplicación desde el momento en el cual lo conoció, es decir desde la fecha en la que lo recibió de parte de la Superintendencia Nacional de Salud.

Cabe anotar, que mediante el expediente 200912-138777, del 24 de diciembre de 2009, este Despacho se pronunció aclarando las dudas y unificando el tratamiento contable de las reservas técnicas para el pago de premios y su amortización.

\*\*\*



CONCEPTO 200912-138606 del 26-01-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Estructura básica del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad y momento de aplicación por parte de los operadores de juego de lotería, del concepto 20088-117875 del 14 de noviembre de 2008, expedido por la Contaduría General de la Nación a la Superintendencia Nacional de Salud, relativo al tratamiento de reservas técnicas.

Doctora  
 MARÍA DOLFENIA CELY PAVA  
 Revisora Fiscal  
 Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá  
 Tunja (Boyacá)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138606, en la cual consulta si la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá - COOSBOY, creada mediante ordenanza departamental con aportes sociales 100% públicos, 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 Decreto Ley 1482 de 1989, emitido por la Presidencia de la República, reglamentó la constitución de empresas de servicios en las formas de administraciones públicas cooperativas, denominadas administraciones cooperativas, consideradas como formas asociativas componentes del sector cooperativo. Con sujeción a lo estipulado en la normatividad antes referenciada, la entidad objeto de análisis se creó mediante ordenanza departamental y se constituyó como una Cooperativa de Suministros de IHE (Insumos Hospitalarios Esenciales), mediante asamblea de asociados con la participación de los representantes legales de los hospitales del orden municipal y departamental, –hoy Empresas Sociales del Estado– y de la Secretaría de Salud de Boyacá.

En concordancia con lo anterior, los aportes sociales para la constitución de la entidad provienen en su totalidad de entidades de carácter público y de acuerdo con la normatividad vigente y lo previsto en los estatutos que rigen a la Cooperativa, su orientación, coordinación y control compete a la administración en cabeza del Consejo de Administración conformado por los representantes de las entidades contables públicas asociadas, debiendo someter sus facultades contractuales a las reglas previstas para los contratos de las empresas industriales y comerciales del Estado.

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

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.”* (Subrayado fuera de texto).

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

Finalmente, el párrafo 34 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, señala: *“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).

## CONCLUSIÓN

La entidad caracterizada en la consulta se considera entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en tanto su creación y constitución como entidad sin ánimo de lucro se dio por iniciativa de entidades territoriales y con aportes de las mismas en su totalidad, con una finalidad derivada de la iniciativa gubernamental, como es la de favorecer la prestación de servicios a la comunidad e impulsar la organización en la modalidad cooperativa, lo cual implica la administración, orientación y control de la entidad a cargo de los asociados de carácter público.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20105-142910 del 16-06-10</b>			
En el mismo sentido consultó Adriana Paola Marín Marín mediante expediente 20105-142909 del 10-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Estructura básica del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Carácter vinculante de las consideraciones y conclusiones de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación

Señora  
CLARA INÉS RIVERA PEÑA  
Instituto Nacional de Concesiones- INCO  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Procede la Contaduría General de la Nación a dar respuesta a la solicitud impetrada por la señora CLARA INÉS RIVERA PEÑA, a través de correo electrónico Radicado 20105 -142910.

La solicitante consulta: ¿en qué disposición se encuentra, que la conclusión de los conceptos de la Contaduría General de la Nación es lo que obliga a su cumplimiento y no el desarrollo del mismo concepto, es decir, las consideraciones que se tienen antes de establecer la conclusión?

## CONSIDERACIONES

Sea lo primero advertir que de conformidad con lo previsto en los artículos 354 de la Constitución Política de Colombia, parte primera, libro primero, artículos 4º numeral 2º y 25 del Código Contencioso Administrativo, el artículo 4º literal i) de la Ley 298 de 1996, y la Sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, la Contaduría General de la Nación es competente para resolver la presente solicitud.

A la luz del artículo 4º literal i) de la Ley 298 de 1996, es función de la Contaduría General de la Nación: *“Emitir conceptos y resolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”*.

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”, en el artículo 4º, manifiesta: *“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”*.

Lo anterior indica que los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación en desarrollo de la actuación administrativa, en virtud del derecho de petición de consultas según los artículos 4º, numeral 2º y 25 del C. C. A., constituyen doctrina contable y hacen parte del compendio normativo de aplicación obligatoria para las entidades públicas si se enmarcan en las condiciones concretas que se consideran en el concepto emitido o en la consulta resuelta.

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

En ese orden de ideas se infiere que los conceptos hacen parte de las normas contables toda vez que son manifestaciones de voluntad relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación sobre asuntos específicos y concretos.

Ahora, si bien es cierto no existe norma alguna en el ordenamiento positivo que diga claramente qué parte de los conceptos tienen carácter vinculante, razón por la cual se procederá a determinar el carácter vinculante de los conceptos de acuerdo a su estructura.

La Contaduría General de la Nación ha utilizado en la estructura de los conceptos los siguientes términos: *Antecedentes*, para identificar el tema a resolver, o lo que se conoce como el planteamiento del problema; las *Consideraciones*, entendidas como la formulación general del tema objeto a resolver, fundamentadas en el ordenamiento jurídico en general y en la regulación contable concreta, que constituyen la base necesaria de la decisión específica y concreta solicitada en la consulta; las *Conclusiones*, son la resolución concreta del caso puesto a conocimiento por la entidad consultante.

## CONCLUSIÓN

De la estructura de los conceptos se infiere que tienen fuerza vinculante las reglas y principios que orienten a la interpretación o aplicación de las normas regulatorias en materia contable, que se encuentren relacionados en las consideraciones en la medida que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con las conclusiones; en otras palabras, aquella parte de la argumentación que se considere absolutamente básica, necesaria para servir de soporte directo a las decisiones recogidas en las conclusiones.

Ahora, las conclusiones en armonía con las consideraciones, cuando las situaciones fácticas que inspiraron al consultante se enmarquen dentro de circunstancias de orden contable similar para todas las entidades públicas, tienen fuerza vinculante en los mismos términos.

En armonía con lo anterior la Contaduría General de la Nación procede de conformidad con lo siguiente:

Las consideraciones de los conceptos que guarden relación intrínseca e inescindible con las normas de regulación contable, que den lugar a la solución de un caso particular y concreto consultado, compilados en la doctrina contable pública, tienen fuerza vinculante para todas las entidades contables públicas cuando los hechos económicos financieros, sociales y ambientales se enmarquen en la misma situación del usuario.

Las conclusiones de los conceptos, en igual forma, tienen fuerza vinculante para las entidades contables públicas en la medida que resuelvan situaciones examinadas a la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, cuando las situaciones fácticas que inspiraron al consultante se enmarquen dentro de circunstancias de orden contable similar.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143546 del 21-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Estructura básica del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad de observar el RCP en las entidades contables públicas
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.1.2	Liquidación y emisión de bonos pensionales Cálculo de pasivocol como base de revelación del cálculo actuarial
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/Prudencia
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad para las entidades de amortizar el cálculo actuarial en el plazo máximo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada una de ellas en particular

Doctor  
IVÁN RESTREPO LINCE  
Gerente  
Ingesistemas

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143546 en la cual plantea –previas consideraciones sobre la metodología de cálculo de los pasivos pensionales territoriales–, los efectos adversos que en su consideración tiene dicha metodología sobre los estados financieros de esas entidades. Al respecto, este despacho se permite atender su consulta agrupando las temáticas que son de su resorte y competencia:

1. Estados Contables y su validez.
2. Liquidación y emisión de bonos pensionales.
3. Provisión del pasivo pensional y comprobantes de contabilidad.
4. Cálculos de pasivocol como base de revelación del cálculo actuarial.

## CONSIDERACIONES

1. Con relación a lo expuesto en su comunicación frente a la producción de estados financieros de propósito general, cabe señalar que el Contador General de la Nación en desarrollo del mandato constitucional emite normas que, en materia contable y de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado en la búsqueda de garantizar el cumplimiento de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, atendiendo las restricciones y condiciones que le imponen el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano, la noción de entidad contable pública y los usuarios de la información.

Atendiendo lo anterior, el instrumento mediante el cual el Contador General de la Nación determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público es el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) de obligatoria aplicación para las entidades sujetas a su ámbito.

El párrafo 4 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del RCP, señala: “(...) dado que los sistemas contables alcanzan mayor eficiencia cuando están dirigidos a propósitos específicos, no todas las necesidades que puedan tener los usuarios son satisfechas por el SNCP. Se satisfacen razonablemente las necesidades de un grupo de usuarios, que se encuentran dentro del conjunto de propósitos para los que ha sido construido el SNCP. Sin embargo, la información contable pública puede servir de insumo para otros propósitos y sistemas informativos.” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 9 del Plan General de Contabilidad Pública RCP establece por su parte 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.”* (Subrayado fuera de texto).

Frente a la preocupación que usted manifiesta en su comunicación es procedente señalar que en relación con la confiabilidad de la información, el párrafo 10 del RCP prescribe: “(...) *Así, para que la información sea Confiable debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; (...)*”.

En concordancia con lo antes expuesto y frente a la validez de la información contable, el párrafo 11 del RCP al presentar el papel que juegan las características cualitativas de la información contable pública señala: *“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 periodo determinado.”*

2. El artículo 19 del Decreto 1513 de 1998 confirió a la Oficina de Bonos Pensionales (OBP) la facultad de recibir de los diferentes emisores de bonos, los reportes de emisión con los valores y sus características, independientemente que haya cuotas partes a cargo de la Nación, para que a su vez la OBP reporte lo pertinente a las entidades que ejerzan la inspección, control y vigilancia del emisor. De igual manera, a través de la norma precitada, la OBP se constituyó en autoridad técnica en materia de bonos pensionales con capacidad de actuar como mediador entre los emisores, contribuyentes y entidades administradoras de bonos cuando quiera que se presenten discusiones, entre estos, en razón del valor del bono o el método utilizado para su cálculo.

La misma norma, tal como usted manifiesta en su comunicación, estableció que la opinión de la OBP no es vinculante para el emisor, quien emitirá bajo su responsabilidad los bonos y cuotas partes con fundamento en el cálculo que considere adecuado y cuando la OBP sea parte en las discusiones, emitirá bajo su responsabilidad los bonos o cuotas con fundamento en el cálculo que considere adecuado.

En virtud de lo anterior no compete a este despacho pronunciarse sobre el cumplimiento de la normatividad vigente por parte de la OBP. No obstante lo anterior, es pertinente señalar que contablemente con el propósito de no subestimar ni sobreestimar el pasivo correspondiente, 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 del RCP contempla en su numeral 4 que *“La liquidación provisional de Bonos Pensionales es la determinación previa del valor del bono pensional, realizada por el emisor del bono pensional y dada a conocer a la entidad administradora para que, por su intermedio, el afiliado exprese su conformidad con la misma, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.”*

Lo anterior implica que solo se reconocerá el valor de una cuota parte cuando la entidad emisora o contribuyente en el bono pensional, confirme o certifique la información laboral que sustenta la liquidación provisional del bono pensional.

3. En relación con la preocupación expresada por usted en cuanto a la posibilidad de incorporar una exagerada provisión del pasivo pensional, vale remitirse al párrafo 120 del PGCP que indica para 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. 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 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 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).

No obstante lo anterior, el principio de prudencia debe enmarcarse en lo dispuesto en el entorno legal, el cual ha señalado la obligatoriedad para las entidades de amortizar el cálculo actuarial en el plazo máximo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada una de ellas en particular, afectando el resultado solamente en el valor amortizado para cada período. Por tal razón el procedimiento contable ya referenciado prescribe en su numeral 5º que *“El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado.”*

Es menester entonces clarificar que solamente los cálculos frente al tema objeto de análisis, obtenidos sobre los parámetros y bases técnicas pertinentes, permiten no solamente garantizar la fiabilidad de la información sino además sustentar su verificabilidad en los términos definidos en el párrafo 106 del PGCP del RCP: *“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.”*

4. Con respecto a la metodología aplicada y la instancia competente para adelantar los cálculos actuariales que sirven como base para el reconocimiento contable, la CGN ha regulado procedimentalmente —en virtud de lo dispuesto legalmente— que el cálculo actuarial a revelar

por parte de las entidades territoriales debe ser el suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 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.

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. No obstante lo anterior, es necesario precisar que la información que se incorpora y se procesa en Pasivocol es obtenida directamente de las entidades, a través de las historias laborales aportadas por cada ente territorial, previa validación de completitud y consistencia, y en cualquier caso, está abierta la conciliación de datos y cálculos entre cada entidad y la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y de esa manera se contempla en el procedimiento contable expedido por la CGN.

Es el cálculo actuarial el que ha de permitir que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público determine el modelo de administración financiera que define el monto de recursos que cada ente territorial deberá transferir anualmente al Fonpet, de acuerdo con el nivel de reservas constituidas, el tamaño de la obligación pensional y el comportamiento esperado de los pagos conforme a lo dispuesto en el parágrafo 8º del artículo 2º de la Ley 549 de 1999.

## CONCLUSIÓN

1. Las entidades contables públicas están obligadas a observar el RCP y no por el Decreto 2649 de 1993. Desde el marco conceptual del PGCP del RCP se ha dispuesto que la información contable pública es útil en tanto satisfaga los objetivos de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. En particular sobre la materia objeto de su preocupación desde el RCP se ha definido que la confiabilidad de la información se consigue en la medida que se observen la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. Frente a la materia objeto de análisis, entonces, consideramos necesario señalar que dadas las anteriores características y restricciones, la confiabilidad de la información solamente está garantizada con la fiabilidad de los insumos empleados (historias laborales) y con la aplicación de la metodología técnica que permitan obtener el cálculo actuarial para ser revelado en el marco de los procedimientos y reglas definidas desde la órbita reglamentaria.

2. Sin perjuicio de la competencia de la Oficina de Bonos Pensionales, desde el punto de vista del procedimiento contable, la liquidación provisional de bonos pensionales reconoce la situación provisional en la que el bono no se encuentra en firme, con el fin de incorporar una situación potencial que indudablemente afectará la situación financiera de la entidad emisora en tanto una vez conciliado con la administradora respectiva se va a emitir un bono que configura una obligación real. No obstante lo anterior, es claro que cada entidad emisora es responsable de su emisión y se entiende que allí no hay una liquidación provisional sino una obligación consolidada con la emisión del bono pensional.

3. El principio de prudencia debe enmarcarse en lo dispuesto en el entorno legal. Es la disposición legal la que ha dispuesto la obligatoriedad para las entidades de amortizar el cálculo actuarial en el plazo máximo previsto en las disposiciones legales vigentes aplicables a cada una de ellas en particular y ello necesariamente implica reconocer el efecto financiero en resultados de dicha amortización, facilitando el control del saldo amortizado y del saldo pendiente de amortizar.

La verificabilidad de la información, sin embargo, permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación y en ese sentido la confirmación de la procedencia de los datos registrados, en el caso que nos ocupa, se deriva directamente de la información aportada, los datos incorporados para el cálculo actuarial y la metodología aplicada para obtener dicho cálculo.

4. La CGN en virtud de lo dispuesto legalmente ha estipulado procedimentalmente que el cálculo actuarial a revelar por parte de las entidades territoriales debe ser el suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda. Sin embargo, cabe señalar que la responsabilidad sobre la información aportada a Pasivocol es de las entidades territoriales, y que

en cualquier caso, es necesaria la conciliación de datos y cálculos entre cada entidad y la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para determinar si el cálculo obtenido se ajusta a la realidad sobre la cual se programa la amortización y el modelo financiero de ahorro en el Fonpet y de disposición de recursos.

\*\*\*



# CAPÍTULO I

Ámbito de Aplicación  
del Régimen  
de Contabilidad Pública



CONCEPTO 200912-138813 del 19-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de presentación de estados financieros para el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET)

Doctor  
GERARDO ANTONIO CELY SANTAFÉ  
Director de Vigilancia Fiscal  
Contraloría Delegada para Gestión Pública e Instituciones Financieras  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138813, mediante la cual consulta sobre la obligación legal del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET), de elaborar y presentar Estados Financieros con el cumplimiento de los requisitos legales y de presentación exigidos por la normatividad legal vigente.

## CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 549 de 1999 determinó la creación del FONPET como (...) “un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los Regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 7º de la misma Ley 549 de 1999 establece las reglas para el funcionamiento del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales y específicamente en su numeral 4º prescribe: “Los recursos se administrarán a través de Patrimonios Autónomos que constituirá el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Públicas Territoriales en las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, en sociedades fiduciarias o en compañías de seguros de vida que sean seleccionadas a través de un proceso de licitación pública, la cual se adelantará conforme a lo previsto por la Ley 80 de 1993. Para efectos de dicha licitación las cuentas de las entidades territoriales en el Fondo podrán agruparse en la forma que determine el Gobierno con el fin de que se pueda contar con varias entidades administradoras. En todo caso, las entidades deberán cumplir los índices de solvencia que determine el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) a través de su Marco Conceptual, párrafo 34, definió la entidad contable pública como: “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.”

En relación con la noción de estados contables básicos, el Marco Conceptual del RCP ha establecido: “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).

En concordancia con lo expuesto, y dada la naturaleza del FONPET –que no se constituye en una entidad contable pública en los términos del RCP– y del negocio fiduciario a través del cual se administra, es importante clarificar que a efectos de satisfacer lo dispuesto en la Ley 594 de 1999 en lo relativo a la obligatoriedad de producir estados financieros del Fondo, los cuales son objeto de aprobación por parte del Comité Directivo, se debe construir información financiera que represente la agregación de los recursos que administran las entidades fiduciarias (sumatoria de activos y pasivos, sin patrimonio) de acuerdo con el Plan Único de Cuentas expedido por la Superintendencia Financiera de Colombia. Lo anterior, atendiendo lo establecido en el artículo 18 de la Ley 549 de 1999, que señala que esta entidad ejerce las funciones de inspección, vigilancia y control sobre las entidades administradoras de los recursos del FONPET velando por el correcto manejo de los recursos administrados.

Adicionalmente, es pertinente señalar que la Contaduría General de la Nación ha expedido el procedimiento contable denominado “procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente”, el cual se encuentra vigente a partir del 1º de enero de 2010. El numeral 11 de dicho procedimiento establece los registros a realizar cuando una entidad contable pública entrega a otra entidad contable pública, recursos para ser administrados, y para que esta última constituya un encargo fiduciario en el que participa como fideicomitente.

En el caso particular del FONPET, la información contable pública reconoce y revela los recursos del Fondo en tanto que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador de los recursos y de fideicomitente, debe incorporar en su información financiera, económica, social y ambiental, la información agregada de los recursos administrados por las entidades fiduciarias y observar lo dispuesto procedimentalmente revelando la sumatoria de los recursos entregados en administración a las entidades fiduciarias y los recursos recibidos en administración de las entidades territoriales.

De igual manera, los registros propuestos en el procedimiento referenciado deberán ser observados en el caso que nos ocupa por las entidades territoriales con cuentas asignadas en el fondo.

## CONCLUSIÓN

Corresponde al Ministerio de Hacienda en su calidad de fideicomitente y administrador del FONPET, supervisar el cumplimiento de los contratos



de administración, razón por la cual las entidades fiduciarias deben generar estados y reportes financieros que permitan ser agregados para determinar el conjunto de derechos, obligaciones vinculados a su gestión, que soportan los recursos administrados por las sociedades fiduciarias, observando las disposiciones emitidas por la Superintendencia Financiera como entidad competente en materia de inspección, vigilancia y control sobre las entidades administradoras de los recursos del FONPET, en virtud de lo prescrito en el artículo 18 de la Ley 549 de 1999.

Cabe señalar que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como entidad administradora del FONPET, debe revelar los recursos entregados en administración a las sociedades fiduciarias y reconocer los recursos recibidos en administración, que corresponden a las

entidades territoriales, quienes a su vez, previa actualización de su respectiva cuenta, revelan tales recursos en la reserva financiera actuarial, atendiendo lo dispuesto en el numeral 11 del procedimiento contable "Para el reconocimiento y revelación de los negocios Fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente", expedido por la Contaduría General de la Nación.

Los informes financieros del FONPET pueden ser constituidos como informes que agregan la totalidad de recursos y obligaciones de cada fiducia. Estos valores deben ser concordantes con los registrados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tanto en recursos entregados en administración como en recursos recibidos en administración.

\*\*\*

CONCEPTO 200912-138803 del 02-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Aplicación del Régimen de contabilidad Pública por parte de la compañía Oleoducto Central S.A., como subsidiaria de ECOPETROL S. A.

Doctor  
FRANCISCO QUIJANO GUERRA  
Gerente Financiero  
Oleoducto Central S. A.  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200912-138803 mediante la cual consulta si la compañía Oleoducto Central S. A., hace parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, toda vez que su capital suscrito es propiedad en un 35.29% de Ecopetrol S. A., mientras que las Sociedades Extranjeras ETC –Ecopetrol Transportation Company Limited posee el 17.50% y EPI– Ecopetrol Pipelines International Limited poseen el 7.21 del capital.

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 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 (50%) por ciento 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:*

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. (...)"*

Por otra parte, en el oficio recibido, informa que: "*El pasado 17 de marzo de 2009, informa que Ecopetrol S. A., adquirió del Grupo Enbridge la participación del 17.50 que poseía IPL Enterprises (Colombia) Inc., con domicilio en las Islas del Cayman, y del 7.21% que era propietaria IPL (Bermuda) Ltda., con domicilio en Bermudas. De esta forma Ecopetrol S.A quedó como dueña directa del 35.29% de las acciones de Oleoducto Central y con una participación indirecta del 24.71% a través de las sociedades extranjeras ETC-Ecopetrol Transportation Company Limited y EPI-Ecopetrol Pipelines International Limited.*"

De lo anterior se infiere que Ecopetrol S. A. tiene una participación directa e indirecta en el Oleoducto Central del sesenta por ciento (60%).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que la compañía Oleoducto Central S. A., es una subsidiaria de ECOPETROL S. A., que 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.

\*\*\*

CONCEPTO 200912-138540 del 03-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región-Invest in Bogotá

Doctor  
 JORGE CASTAÑEDA MONROY  
 Contador General de Bogotá, D. C.  
 Secretaría de Hacienda  
 Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200912-138540 en la cual consulta –previas consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región-Invest in Bogotá y la naturaleza de los aportes que constituyen su patrimonio–, cuál sería el régimen contable aplicable a la misma, precisando sobre el particular la información que se presenta a continuación. Este despacho se permite atender su consulta en el orden en que se formulan los interrogantes:

1. *“Dada la dinámica con la que se producen los aportes, hecho que puede modificar sustancialmente la participación de las entidades en el patrimonio de la Corporación para el Desarrollo y la productividad Bogotá Región ¿Cuál es el régimen contable aplicable a la Corporación para el Desarrollo y la productividad Bogotá –Región, en estos posibles eventos: (i) que el Distrito Capital tuviese un porcentaje de participación patrimonial inferior al 50%, (ii) que el Distrito Capital tuviese un porcentaje de participación patrimonial superior al 50%, (iii) una variación en la participación patrimonial de los socios fundadores que no permita garantizar la mayoría permanente del Distrito Capital o de la Cámara de Comercio?”*
2. *“Si la conclusión es que la Corporación no está obligada a llevar contabilidad pública, según su opinión, ¿estaría obligada a atender las disposiciones contables derivadas del desarrollo e implementación de la Ley 1314 de 2009?”*
3. *En caso de que la Corporación deba sujetarse al Régimen Contable Público:*
  - *Teniendo en cuenta que el recaudo de los aportes pactados mediante convenios administrativos se registran en las cuentas de balance ¿Cuál es el tratamiento contable en cuentas de orden que debe darse en relación con la ejecución ordinaria de tales convenios interadministrativos desde que se pactan hasta el recibo de la totalidad de dichos aportes?”*
  - *¿Está obligada a reportar la información contable periódicamente a la Contaduría General de la Nación?”*

## CONSIDERACIONES

1. A efectos del análisis es pertinente remitirse a la naturaleza jurídica de la Corporación objeto de estudio, señalando que la misma, de acuerdo con literal iii) del artículo 1º de sus estatutos *“Es una Corporación mixta, sin ánimo de lucro, regida por el derecho privado, organizada y regida bajo las leyes de la República de Colombia, principalmente por las normas contenidas en el Título XXXVI del Libro Primero del Código Civil, por la Ley 489 de 1998 y por el Acuerdo 210 del 30 de mayo de 2006 expedido por el Concejo Distrital de Bogotá. Esta entidad se regirá por lo dispuesto en estos Estatutos y por las demás normas que sean o llegaren a serle aplicables en atención a su naturaleza”*.

Con relación a la constitución del patrimonio de la entidad, el artículo 5º de los estatutos de la Corporación para el Desarrollo y la Productividad Bogotá Región, señala: *“El patrimonio de la Corporación estará constituido por los aportes, con sus rendimientos que reciba de los miembros fundadores, o de cualquier tercera persona, sea esta natural o jurídica, nacional o extranjera, de derecho público o de derecho privado, del nivel central o descentralizado, territorialmente o por servicios, que pretenda ser miembro adherente bajo las condiciones establecidas en las cláusulas del presente estatuto”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el literal iii) del artículo 6º de los mismos estatutos señala que (...) *“Acorde con lo anterior, Bogotá Distrito Capital y la Cámara de Comercio de Bogotá han aportado el 50% para el sostenimiento y funcionamiento de “Bogotá Región Dinámica”*(...)

Lo expuesto anteriormente permite establecer que la entidad caracterizada es una corporación de participación mixta constituida de acuerdo con lo previsto en el artículo 96 de la Ley 489 de 1998, cuyos aportes de los miembros fundadores se orientan a su sostenimiento y funcionamiento y que opera a través de convenios de asociación.

No obstante lo anterior mediante la reforma administrativa distrital contemplada en el Acuerdo No. 257 de 2006, se ubicó en la estructura administrativa la entidad objeto de análisis, así: *“Artículo 77. Integración del Sector Desarrollo Económico. El Sector Desarrollo Económico está integrado por la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, cabeza del Sector, y las siguientes entidades:*

a) *Entidad adscrita:*

*Establecimiento público: Instituto para la Economía Social - IPES.*

b) *Entidad vinculada:*

*Corporación para el Desarrollo y la productividad Bogotá Región”*. (Subrayado fuera de texto).

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

2. El artículo 2º de la Ley 1314 de 2009 definió el ámbito de aplicación de la norma estableciendo a su vez en su artículo 6º *“AUTORIDADES DE REGULACIÓN Y NORMALIZACIÓN TÉCNICA. 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, nor-*

*mas, 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).

3. Frente a lo expuesto en el literal a) de su consulta, cabe señalar que los registros a realizar se derivan de lo pactado en cada convenio atendiendo el objeto, las obligaciones asumidas por las partes y la forma en que se pactan los desembolsos, por lo cual debemos referirnos en esta comunicación exclusivamente al convenio de asociación aportado por usted.

Mediante el convenio de asociación No. 024 de 2007, suscrito entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la Corporación para el Desarrollo y la Productividad Bogotá Región Bogotá Región Dinámica, la Secretaría aporta recursos a la Corporación con el fin de desarrollar el objeto del convenio.

De conformidad con las estipulaciones contractuales, el numeral 5° de las mismas ha definido la forma de desembolsos a cargo de la Secretaría en primera instancia a manera de anticipo, previa presentación del cronograma y del plan de trabajo, y en otros casos previa entrega de informes de avance y ejecución de actividades.

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), describe la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, así: *“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”*.

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), en lo relacionado con el principio de Devengo o Causación indica que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*.

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

En la medida que la Corporación, en virtud de la ejecución del convenio incurra en los gastos necesarios para tal ejecución, es pertinente causar los ingresos que en este caso corresponden a los derivados de la prestación de servicios especializados materializados en los productos entregables. Para tal efecto se debita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Teniendo en cuenta que en desarrollo del convenio se pueden adquirir bienes que deben ser reintegrados al contratante, los mismos se adquieren con recursos del convenio de asociación y deben incorporarse inicialmente como activos de la Corporación para que una vez finalizada la ejecución del convenio se trasladen a la Secretaría Distrital

de Desarrollo Económico. En tal caso se procederá al retiro del activo respectivo con un crédito a la cuenta que corresponda y un débito a la subcuenta 580890-OTROS GASTOS ORDINARIOS de la cuenta 5890-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Con respecto a la obligación de la entidad de reportar periódicamente información a la CGN me permito comunicarle que el artículo 1° de la Resolución No. 375 de 2007. –frente a las entidades contables públicas incluidas en el ámbito de aplicación del RCP–, definió la obligación de reportar información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral para los cortes de 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre.

## CONCLUSIÓN

1. Atendiendo lo establecido en el Acuerdo No. 257 de 2006, mediante el cual se estipuló que la Corporación para el desarrollo y la productividad Bogotá Región es una entidad vinculada a la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 5° de la Resolución No. 354 de 2007, se concluye que la entidad objeto de análisis se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

De las consideraciones expuestas y de la caracterización de la entidad como corporación de participación mixta (que no de economía mixta) y ente vinculado, los eventos que se presentan como factibles en cuanto a la variación de la composición patrimonial, no tienen en este caso incidencia en la definición del régimen contable aplicable, puesto que los estatutos prevén independencia entre aportes –los cuales no se asimilan a participación patrimonial– y derechos de voto en la Asamblea General de Miembros y, en concordancia con lo anterior, los propios estatutos no contemplan una relación directa entre los aportes de los miembros y la integración de la Junta Directiva y la designación del Director Ejecutivo.

2. Con respecto a la obligación que tendría la entidad frente a las disposiciones contables derivadas del desarrollo e implementación de la Ley 1314 de 2009, el artículo 2° de dicha norma define el ámbito de su aplicación pero solamente su reglamentación posterior y su implementación, permitirán configurar las obligaciones particulares de la entidad en relación con la norma teniendo en cuenta que allí se ha previsto de manera taxativa el respeto a las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública en cabeza de la Contaduría General de la Nación.

3. Con base en el convenio de asociación estudiado, la Corporación actúa como contratista con la obligación de ejecutar las actividades y entregar los productos definidos en las estipulaciones contractuales. Por su parte, la Secretaría, quien actúa como contratante, tiene como obligaciones principales aportar los recursos para la realización del objeto contractual, facilitar la información que requiera el contratista y exigir del mismo la ejecución idónea y oportuna del objeto contratado.

Por lo anteriormente expuesto, efectivamente deben reconocerse por parte de la Corporación en cuentas de balance, el recaudo de los aportes pactados recibidos de la Secretaría, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Los ingresos derivados de la ejecución del contrato y que posibilitan su ejecución se causan debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Al finalizar la ejecución del convenio se deberá efectuar un traslado de los activos o bienes adquiridos en desarrollo del mismo, por lo cual la Corporación debita la subcuenta 580890-OTROS GASTOS ORDINARIOS de la cuenta 5890-OTROS GASTOS ORDINARIOS, acreditando la subcuenta del activo objeto de traslado. En caso que producto de este registro, la subcuenta antes referenciada represente más del 5% de

su respectiva cuenta, la entidad deberá revelar en notas a los estados contables la información cualitativa y cuantitativa pertinente y solicitar a la Contaduría General de la Nación evaluar la conveniencia de crear la subcuenta correspondiente.

Considerando que el plazo del convenio es de un año y que el de la liquidación es dentro de los cuatro meses siguientes a su finalización, el

registro señalado debe efectuarse durante la ejecución del convenio y no en el momento de la liquidación del mismo.

En relación con la obligatoriedad de presentar información contable, la entidad debe observar lo prescrito en el artículo 1º de la Resolución No. 375 de 2007 respecto de los cortes y fechas límites de presentación de información financiera, económica, social y ambiental.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143238 del 02-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Ámbito de aplicación de la Corporación Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada (RENATA)

Doctora

MARTHA INÉS GIRALDO JARAMILLO

Directora Ejecutiva

Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada (RENATA)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143238, relacionada con la Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada (RENATA), entidad descentralizada indirecta, creada por asociación de los Ministerios de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y de Educación Nacional y el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) para, junto con las Redes Académicas Regionales, promover el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas.

Señala que los aportes sociales que pagan los miembros asociados a la Red (que tiene la forma jurídica de corporación) son reconocidos como capital social, en las cuentas de patrimonio, por lo que consulta:

1. ¿Es correcto contabilizar los aportes de capital en las cuentas del patrimonio como aportes de los asociados?
2. ¿Es cierto que una entidad sin ánimo de lucro queda expuesta a causal de disolución, si presenta pérdidas por tres años consecutivos, debido a que sus ingresos propios son insuficientes para cubrir todos los gastos de funcionamiento, y a que la mayor parte de sus recursos provienen de aportes permanentes de sus socios? En caso afirmativo y teniendo en cuenta que esa es la situación de esta Corporación, qué recomendación pueden hacernos al respecto?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 96 de la Ley 489 de 1998, "Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones", faculta a las entidades públicas para, en asociación con entidades privadas, conformar corporaciones sin ánimo de lucro regidas por el derecho privado, señalando: "(...) Cuando en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, surjan personas jurídicas sin ánimo de lucro, estas se sujetarán a las disposiciones previstas en el Código Civil para las asociaciones civiles de utilidad común. (...)."

La Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada (RENATA) aprobó los estatutos el 13 de febrero de 2009, en los que se indica en el artículo 1º la naturaleza y denominación: "es una entidad de carácter científico y tecnológico, de participación mixta, con personería jurídica propia, sin ánimo de lucro, regida por el derecho privado y creada dentro del marco de la Constitución Política, de la Ley 29 de 1990 y del Decreto 393 de 1991."

Los mismos estatutos, en el artículo 5º, determinan que la Corporación tendrá dos tipos de miembros: Titulares que son las Redes Académicas Regionales, y de Gobierno que son el Ministerio de Comunicaciones, el Ministerio de Educación Nacional y Colciencias.

Los miembros titulares realizaron un aporte inicial en efectivo y, por su parte, los miembros de Gobierno realizan aportes en efectivo destinados a cubrir los pagos de los cargos asociados a nómina.

De otra parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras las siguientes: "j) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa".

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anotadas, la Corporación Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada es una entidad privada, por lo que no es posible pronunciarnos sobre el tema consultado, debido a que excede la competencia funcional de la CGN como es, pronunciarse sobre la normatividad contable pública, de manera que corresponde a la Corporación atendiendo el marco jurídico de sus estatutos y la normatividad vigente aplicable, evaluar y determinar cuáles son las causales de disolución de una entidad sin ánimo de lucro.

Ahora bien, con respecto a los aportes de las entidades de gobierno, en el evento que exista duda sobre su registro contable, agradeceríamos que las mismas entidades presentaran la consulta para poder atenderla en el contexto jurídico y técnico contable de cada una de ellas.

\*\*\*

CONCEPTO 20107-145392 del 25-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá (COOSBOY), y obligatoriedad de cumplir la doctrina contable expedida por la Contaduría General de la Nación

Doctora  
 MARÍA DOLFENIA CELY PAVA  
 Revisora Fiscal  
 Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá (COOSBOY)  
 Tunja (Boyacá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20107-145392, mediante la cual consulta "(...) qué catálogo de cuentas está obligada a llevar la Cooperativa en de Organismos de Salud de Boyacá (COOSBOY) para el reconocimiento de sus transacciones de acuerdo al documento fuente siendo esta una empresa de servicios en la forma de administración pública donde los aportes sociales de la COOPERATIVA son 100% públicos (...)" y refiriéndose al concepto 200912-138606, emitido por la Contaduría General de la Nación a COOSBOY, consulta "(...) si es de obligatorio cumplimiento y si estamos obligados a reportar información a la Contaduría General de la Nación (...)".

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El concepto 200912-138606 emitido por la Contaduría General de la Nación a la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá (COOSBOY) concluyó que "La entidad caracterizada en la consulta, se considera entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en tanto su creación y constitución como entidad sin ánimo de lucro se dio por iniciativa de entidades territoriales y con aportes de las mismas en su totalidad, con una finalidad derivada de la iniciativa gubernamental, como es la de favorecer la prestación de servicios a la comunidad e impulsar la organización en la modalidad cooperativa, lo cual implica la administración, orientación y control de la entidad a cargo de los asociados de carácter público" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, 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 que este instrumento de regulación contable pública "(...) está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al Manual de Procedimientos, el artículo 3º de la citada Resolución define que "El Manual de Procedimientos está conformado por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables". (Subrayado fuera de texto).

Los Procedimientos Contables incluyen 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 debe ser aplicado en su integralidad por las entidades que hacen parte del mencionado ámbito de aplicación.

En cuanto a la obligatoriedad de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, la conclusión del aludido concepto 200912-138606 transcribe un aparte de la Sentencia C-487 de 1997, emitida por la Honorable Corte Constitucional, según la cual "(...) 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).

**CONCLUSIÓN**

De las consideraciones expuestas se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública y que las entidades que hacen parte de su ámbito de aplicación están obligadas a aplicar integralmente las normas contables emitidas por la Contaduría General de la Nación.

En ese sentido, la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá (COOSBOY), debe aplicar, desde el documento fuente, el Catálogo General de Cuentas, así como 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), elementos que hacen parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.

En relación con la obligatoriedad del concepto 200912-138606 emitido por la Contaduría General de la Nación a la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá y, en general, respecto a las respuestas de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que "Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (Subrayado fuera de texto).

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146675 del 03-09-10**

En el mismo sentido consultaron:  
 Empresa de Acueducto y Alcant. de Yopal-EAAY mediante expediente 20101-139341 del 05-02-10  
 Empresa de Servicios Públicos de Chaparral mediante expediente 20108-144607 del 29-07-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	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 la presentación de información contable

Doctor  
 GERMÁN DARÍO VÉLEZ OCAMPO  
 Gerente  
 Empresa de Aseo de Marinilla  
 Marinilla (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146675, en la que manifiesta su inquietud sobre la facultad regulatoria de la Superintendencia de Servicios Públicos para adelantar un proceso de “adopción de Normas Internacionales de Contabilidad” aplicable al ámbito de las entidades prestadoras de servicios de carácter público a través del denominado “Modelo General de Contabilidad para Empresas Prestadoras de Servicios Públicos”. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

**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”. (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo del mandato constitucional se expidió la Ley 298 de 1996 que en su artículo 4, contempla entre otras las siguientes funciones en cabeza de la Contaduría General de la Nación (CGN):

- a) “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)
- 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;

Frente a las facultades de la CGN la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-487/97 ha señalado: (...) “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” (...)

Ha señalado de igual manera la Honorable Corte Constitucional que cumplir el mandato impartido a la CGN desde la carta magna “implica llegar a un resultado específico, el balance mismo, después del desarrollo de un proceso complejo que se surte en los diferentes niveles de la administración pública, en el que participan todas las entidades que hacen parte del Estado, las cuales atendiendo las directrices y procedimientos que al efecto les señale la Contaduría General de la Nación aportan el principal ‘insumo’ para su elaboración y consolidación: su propia información.”

Una vez agotadas de manera sumaria las consideraciones en torno a la competencia constitucional y legal que le asisten a la CGN en materia de regulación contable en el ámbito de las entidades públicas, vale reseñar que desde la Ley 1314 de 2009 tales facultades son preservadas al prescribirse normativamente en el artículo 6º: “AUTORIDADES DE REGULACIÓN Y NORMALIZACIÓN TÉCNICA. 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).

No obstante las anteriores consideraciones, que evidencian la indiscutible competencia regulatoria de la CGN, esta entidad a través de la Subcontaduría General y de Investigación observando la coordinación interinstitucional, ha programado y ejecutado una serie de reuniones de carácter técnico con la Superintendencia de Servicios Públicos, con el fin de analizar lo que en principio se denominó como el “Modelo General de Contabilidad” al cual usted alude en su comunicación. En este ejercicio, la CGN a través de su equipo técnico ha realizado un riguroso estudio cuyas conclusiones y observaciones en materia de reconocimiento, medición y revelación, se han plasmado en las actas levantadas con motivo de cada reunión, evidenciando las conformidades y los inconvenientes que pudiera generar la implementación de los estándares internacionales en las entidades objeto de regulación por parte de la CGN y que pretenden ser de igual manera cobijadas por el ámbito de aplicación del modelo propuesto por la Superintendencia.

Así las cosas, en un escenario donde se propone normativamente una “convergencia” a estándares internacionales de contabilidad, la CGN, después de realizar un proceso de armonización con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, que dio como resultado la expedición del RCP en el año 2007, ha emprendido un proyecto de estudio, actualización y armonización del RCP con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que, reconociendo las particularidades que fija el entorno para la diversidad de entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del RCP, conduzca a la incorporación de los criterios técnicos más ajustados a la realidad de las entidades contables públicas.

## CONCLUSIÓN

La CGN tiene a cargo unas funciones de rango constitucional y legal, en materia de regulación contable, las cuales desarrolla a través de un instrumento de normalización y regulación, el Régimen de Contabilidad Pública, el cual fue adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 incorporando criterios dispuestos en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, reconociendo en todo caso el entorno propio de la diversidad de entidades que hacen parte del sector público, a efectos de uniformar el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones que estas realizan, y centralizar la información producida para posteriormente llevar a cabo los procesos de consolidación que ordenan la Constitución Política y la Ley.

La Ley 1314 de 2009 prescribe el respeto a las facultades regulatorias de la CGN, sin embargo, en función de la coordinación interinstitucional se ha

venido ejecutando un proceso de estudio integral del “Modelo General de Contabilidad para Empresas Prestadoras de Servicios Públicos”, propuesto por un organismo de supervisión como es la Superintendencia de Servicios Públicos que, entiende la CGN, debería propender por la generación de información financiera homogénea, consistente y comparable, al menor costo para las entidades objeto de regulación, fundamentada en los criterios técnicos más razonables prevalecientes en el ámbito internacional. Por tal razón la CGN ha plasmado en las actas correspondientes a las reuniones desarrolladas, los aspectos generales que serían objeto de armonización en el RCP y aquellos que desde el punto de vista técnico y de practicabilidad se consideran inconvenientes en su adopción y desde esa misma perspectiva, ha venido adelantando un proyecto de estudio y actualización del RCP con NIIF, con el fin de suministrar los mejores criterios técnicos a las entidades del sector público.

En virtud de lo expuesto y considerando el proceso de “Estudio, Actualización y Armonización, del Régimen de Contabilidad con NIC-NIIF” actualmente en ejecución por parte de la CGN, esta entidad ha considerado procedente hasta tanto no se expida una normatividad ajustada, que las entidades de servicios públicos domiciliarios que tengan la condición de ser entidades contables públicas, sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en los términos establecidos en la Resolución 354 de 2007, deberán continuar observando tales criterios para los efectos de producción de estados contable oficiales y de reporte a la CGN.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147130 del 14-10-10

CONCEPTO 20109-147130 del 14-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Ámbito de aplicación de la Corporación de Abastos Corabastos S. A. y reconocimiento del contrato de concesión No. 70 de 2005 para el mantenimiento de la malla vial del centro de acopio de la corporación suscrito con COVIAL S. A.

Doctora

CLEMENTINA DEL PILAR GONZÁLEZ PULIDO

Directora de Vigilancia Fiscal

Contraloría General de la República

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el número 20109-147130, mediante la cual informa que Corabastos S. A. y la firma Covial S. A. suscribieron el contrato 070/05 cuyo objeto es “el otorgamiento al Concesionario de una concesión para que por su cuenta y riesgo, realice los estudios y diseño definitivos, las obras de construcción, mejoramiento y rehabilitación, la operación y el mantenimiento de la Malla Vial del Centro de Acopio de la Corporación de Abastos S. A., de conformidad con las estipulaciones del pliego de condiciones y del contrato, y bajo control y vigilancia de CORABASTOS y de las demás autoridades competentes (...)”, el cual se ejecuta en “1) Etapa de Preconstrucción, 2) Etapa de Construcción y Rehabilitación y, 3) Etapa de Operación y Mantenimiento”, por lo cual consulta:

- “¿Se subestiman los activos en el Balance General de la Nación (en su momento) y actualmente sus Estados Contables, con el NO registro de los derechos fiduciarios en los Estados Contables de la Entidad Cedente, para el caso específico CORABASTOS S. A, aun cuando el producto de los recursos proviene de su Misión Institucional y apenas se registra contablemente la participación dentro del contrato para cubrir sus gastos (...) es decir el 37.5%?”

- ¿Qué pasa con el restante 62.5%, que no se ha incorporado bajo ninguna cuenta de Balance, ni en Cuentas de Orden?
- Teniendo en cuenta que “*el contrato tiene una duración de 20 años, entonces ¿qué pasa durante este tiempo de ejecución, en el cual no se refleja ahora, ni se prevé a futuro ningún movimiento en los balances de la entidad?*”

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Mediante Concepto 20092-124870 del 17 de febrero de 2009, el cual le adjunto, la Contaduría General de la Nación determinó que “*Corabastos S. A. no está incluida en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad*”, según la información suministrada por la entidad consultante respecto a su composición patrimonial y en concordancia con el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, cuyo parágrafo indica 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 (50%) por ciento del capital social (...)*”.

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

Ahora bien, dado que en la consulta se manifiesta que "el 31 de Diciembre de 2005, se hace entrega al concesionario COVIAL S. A., de los bienes inmuebles y componentes eléctricos para el control de acceso vehicular licencias de software, inventario de tiquetes y demás componentes en 9 casetas ubicadas en cada una de las puertas de acceso a la corporación Corabastos S. A, para efectuar el recaudo de peajes para ingreso de vehículos a la Entidad en desarrollo de su misión institucional" y que para esa fecha, la participación del sector público en la composición del capital social de Corabastos S. A. era superior al 50%, por lo cual la entidad debió dar aplicación al Plan General de Contabilidad Pública vigente para la fecha en que se suscribió el contrato de concesión a que se hace referencia, el cual fue expedido mediante la Resolución 400 de 2000.

El referido instrumento de regulación contable estableció en el numeral 1.2.7.1.1. que "el valor de la inversión efectuada para construcción o adecuación de vías de comunicación y acceso internas, se amortizará durante el lapso estimado de acuerdo con estudios de reconocido valor

técnico, teniendo en cuenta la capacidad de prestar servicios o generar beneficios".

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas vigente para el año 2005 incluyó la cuenta 1643-VÍAS DE COMUNICACIÓN Y ACCESO INTERNAS, cuya dinámica estableció el registro del "Costo incurrido por el ente público en el diseño, construcción de vías, caminos, puentes, entre otros, en predios de su propiedad", y la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, la cual representaba el "Valor de los bienes muebles e inmuebles, de propiedad del ente público, entregados a terceros para su uso o administración, mediante contratos de comodato, encargo fiduciario o leasing, que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que forman las cuentas (...) 1643-Vías de comunicación y acceso internas (...)".

### CONCLUSIÓN

La Corporación de Abastos Corabastos S. A. no hace parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para el año 2005, fecha en la cual se suscribió el contrato de Concesión número 070, la entidad debió reconocer los bienes entregados, acreditando los saldos de cuentas subcuentas de la cuenta 1643-VÍAS DE COMUNICACIÓN Y ACCESO INTERNA, y demás cuentas que representaran bienes entregados a terceros, registrando un débito en las subcuentas de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, según el caso.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147293 del 16-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública <b>1424</b> Recursos entregados en administración <b>2453</b> Recursos recibidos en administración
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los encargos fiduciarios, en los cuales Fogafín actúa como fideicomitente, para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación

Doctor  
DIEGO MAURICIO VÁSQUEZ ESCOBAR  
Subdirector de Operaciones y Administrativo  
Fondo de Garantías e Instituciones Financieras (Fogafín)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20109-147293 mediante la cual informa que "(...) se tiene previsto la recepción de nueve (9) patrimonios autónomos administrados por Fiduciaria del Estado en Liquidación", y que Fogafín (...) "inició contactos con diferentes fiduciarias activas en el mercado (que no se encuentren en proceso de liquidación) con el fin de ceder dichas situaciones jurídicas, para que la fiduciaria receptora actuara como vocera legal y judicial de los patrimonios autónomos pendientes de liquidación", para lo cual "Fogafín sería el receptor directo de los negocios fiduciarios o situaciones jurídicas pendientes de liquidación de Fiduestado en Liquidación, y celebraría con la fiduciaria activa en el mercado que se escoja un "encargo fiduciario" para la administración y manejo operativo, sin que esto implique una cesión integral del patrimonio autónomo de Fiduestado a la fiduciaria activa en el mercado que se escoja".

Las partes en el contrato que se celebraría con la fiduciaria que se escoja serían: (i) Fiduciaria: una activa en el mercado; (ii) Fideicomitente:

Fogafín; (iii) Beneficiarios: personas a las que deben hacerse adjudicaciones forzosas o pagos en virtud de la liquidación de cada fideicomiso.

El objeto del contrato consistiría en la administración de los patrimonios autónomos entregados a Fogafín por Fiduestado (...)", planteando las siguientes preguntas:

1. A pesar de que el negocio fiduciario para la administración y manejo operativo de los patrimonios autónomos se celebraría entre Fogafín y la fiduciaria que se escoja, continuado Fogafín como receptor directo de los patrimonios autónomos pendientes de liquidación, ¿se puede delegar el aspecto contable para que sea administrado por dicha Fiduciaria, de tal suerte que la fiduciaria reporte dentro de sus negocios fiduciarios los patrimonios autónomos objeto de esta consulta?

De ser así Fogafín ¿podría revelar dentro de una cuenta de orden el saldo de estos patrimonios e informaría de la situación tanto en sus notas a los estados financieros como en el informe de gestión anual de la entidad?



2. Si Fogafin debe reportar los patrimonios autónomos ¿qué tipo de información debe remitir a la Contaduría, con qué periodicidad y bajo qué identificación? ¿Cuál es la fecha de transmisión de estos patrimonios?

Sobre el particular me permito manifestarle:

### CONSIDERACIONES

Respecto a la posibilidad de delegar la función de llevar la contabilidad del patrimonio autónomo en la entidad fiduciaria, 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, determina 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”*.

En ese mismo sentido el Concepto 2006023810-001 del 26 de julio de 2006 de la Superintendencia Financiera de Colombia establece que *“(…) es el fideicomitente quien en el acto constitutivo señalará todas aquellas gestiones o actos necesarios que debe observar el fiduciario para la consecución de la finalidad de la fiducia, todo ello sin desconocer aquellos preceptos de obligatoria observancia consagrados en el Código de Comercio en materia de los deberes indelegables (artículo 1234) y responsabilidad (artículo 1243) que debe acatar el fiduciario en el cumplimiento de su gestión”*.

En cuanto a si los patrimonios autónomos deben reportar información a la Contaduría General de la Nación, 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, señala que *“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores.*

*También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta 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 (…)*” (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, los patrimonios autónomos, como unidades económicas sin personalidad jurídica, no hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP). No obstante las sociedades fiduciarias que los administran deben aplicar las normas que en materia contable expida la Superintendencia Financiera de Colombia e informar a la Contaduría General de la Nación, a nivel de reporte, cuando hagan parte del ámbito de aplicación del RCP, conforme a la citada Resolución 354 de 2007.

En cuanto a la información que Fogafin debe reportar a la Contaduría General de la Nación respecto a los encargos fiduciarios en los cuales figure como fideicomitente, el párrafo 366 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que *“Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN indicando que *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público”*, y la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN señalando que *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”*.

### CONCLUSIÓN

El Fondo de Garantías e Instituciones Financieras (Fogafin) determina, de acuerdo con las respectivas normas jurídicas, contratos y políticas administrativas y contables, si delega la función relacionada con la contabilidad de los encargos fiduciarios que suscriba con el objeto de administrar los patrimonios autónomos recibidos de la Fiduciaria del Estado S. A. en liquidación.

Las entidades fiduciarias solo están obligadas a enviar información contable a la Contaduría General de la Nación, a nivel de reporte, cuando hagan parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, esto es, cuando la participación del sector público en su capital social, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%).

Por su parte, el Fondo de Garantías e Instituciones Financieras debe reportar al regulador contable público las cifras relacionadas con los encargos fiduciarios suscritos en los que se constituya como fideicomitente, así como las notas generales o específicas a los estados contables, de acuerdo con la información suministrada por las entidades fiduciarias, cuyo proceso contable se rige por las normas que para tales efectos expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

La información correspondiente con los encargos fiduciarios en los cuales Fogafin actúa como fideicomitente se reconoce, para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-148188 del 23-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal EMPACOR S. A. E.S.P.

Doctor  
JOHNNY EDWARD MÁRQUEZ VERGARA  
Gerente  
Empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal  
(EMPACOR) S. A. E.S.P.  
Corozal (Sucre)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 201010-148188 mediante la cual solicita "(...) emitir un concepto jurídico con el fin de establecer si la Empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal EMPACOR E.S.P., se encuentra sujeta al Régimen de Contabilidad Pública (...)".

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, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, señala que *"El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores.*

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

Ahora bien, el artículo 2º del Acuerdo Municipal 006 de 1997 expedido por el Honorable Consejo Municipal de Corozal, Sucre, determina que

*"La empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden municipal, autónoma, descentralizada, con personería jurídica y patrimonio propio, cuyo objeto es la Administración de los Servicios Públicos para los cuales se organiza de acuerdo con las reglamentaciones establecidas por las leyes y sus estatutos"-* Subrayados fuera de texto.

El artículo 9º del mismo Acuerdo indica que *"El patrimonio de la Empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal (EMPACOR) E.S.P., lo conforman los bienes que se venían utilizando con ese propósito, los recursos económicos que por Leyes, Ordenanzas, Acuerdos y Decretos, le sean transferidos a ella para su adecuado funcionamiento, y los demás que adquiera la empresa y que estén afectados al funcionamiento, y los demás que adquiera dicha empresa, y que estén afectados al funcionamiento de los servicios públicos de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Corozal"*.

## CONCLUSIÓN

De los antecedentes se concluye que la empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal (EMPACOR) S. A. E.S.P. es una entidad contable pública sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública a que se refiere la Resolución 354 de 2007 expedida por la Contaduría General de la Nación.

En ese sentido, EMPACOR S. A. E.S.P. deberá tramitar, ante la Contaduría General de la Nación, la asignación de código institucional con el fin de reportar su información financiera, económica, social y ambiental a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), para lo cual deberá seguir las instrucciones que se encuentran en la sección "Servicios en línea" de la página web <http://www.contaduria.gov.co>

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148427 del 20-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento y revelación de los recursos del fondo de inversiones de Capital de Riesgo y responsabilidad de FINAGRO y del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural frente a la información contable presentada a la CGN

Doctora  
 MARTHA CECILIA VARGAS RINCÓN  
 Directora de Contabilidad  
 Fondo de Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148427 en la cual nos informa que el Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO) mediante el Decreto 2594 de 2007 fue designado como administrador del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo, fondo cuenta sin personería jurídica creado mediante el artículo 10 de la Ley 1133 de 2007.

El objeto del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo es el de apoyar y desarrollar iniciativas productivas, dando prioridad a proyectos agroindustriales, razón por la cual como parte del objeto social de este fondo, se creó la empresa Almidones de Sucre S. A., quien reporta en la clase 3 Patrimonio, el valor de las acciones que el Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo posee en su capital, el cual corresponde al 99.98%.

La Contaduría General de la Nación ha solicitado a Almidones de Sucre S.A., se coordine con el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural sobre la conciliación de saldos en los reportes de operaciones recíprocas, pero el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural manifiesta que quien debe reportar las operaciones recíprocas es FINAGRO en su calidad de administrador de los recursos del Fondo. No obstante, FINAGRO no reporta información contable de este fondo ni de otros fondos que administra a la Contaduría General de la Nación, pues estos fondos no forman parte de los recursos propios de FINAGRO.

Por lo anterior, solicita aclaración con el fin de determinar la manera como deben reportarse las operaciones del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo a la Contaduría General de la Nación.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 8 y 14 del Decreto 2594 de 2007, por el cual se reglamenta la Ley 1133 de 2007, respecto al Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo, establecen:

*Artículo 1°. Naturaleza del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo. El Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo creado por el artículo décimo de la Ley 1133 de 2007 funcionará, para todos los efectos legales, como un fondo cuenta sin personería jurídica, y será administrado por el Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario, Finagro.*

*Los recursos y pasivos del Fondo no formarán parte del patrimonio de Finagro, y se mantendrán separados del mismo. Para los anteriores efectos, Finagro llevará una contabilidad especial para el Fondo. Los recursos del Fondo garantizarán las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad del mismo.*

*Artículo 2°. Finalidad. El objeto del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo será apoyar y desarrollar iniciativas productivas, preferiblemente en zonas con limitaciones para la concurrencia de inversión privada, dando prioridad a proyectos productivos agroindustriales.*

*Artículo 3°. Origen de los recursos. El Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo estará integrado por los siguientes recursos:*

*1. Los que transfiera el Gobierno Nacional del Programa "Agro Ingreso Seguro" creado por medio de la Ley 1133 de 2007, como capital semilla para su operación.*

*2. Los recursos que asigne el Gobierno Nacional con cargo al Presupuesto General de la Nación.*

*3. Los provenientes de donaciones de entidades o personas naturales públicas o privadas, nacionales o internacionales.*

*4. Los rendimientos provenientes de las inversiones y operaciones realizadas con los recursos del Fondo, y que en consecuencia acrecentarán el patrimonio del mismo.*

(...)

*Artículo 4°. Administración. La administración del Fondo de inversiones de Capital de Riesgo estará a cargo de Finagro, quien podrá ejecutar y celebrar los actos y contratos necesarios para el efecto, con autonomía técnica y administrativa.*

*Artículo 5°. Gastos a cargo del fondo. (...) Por razón de la administración del Fondo, Finagro percibirá la comisión que acuerde con el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, la que será pagada con cargo a los recursos del fondo.*

(...)

*Artículo 8°. Responsabilidad de Finagro. La obligación de Finagro respecto de la realización de las inversiones y demás actos necesarios para obtener la finalidad del Fondo, se entiende de medio y no de resultado, en consideración a que el riesgo es de la esencia del objeto del Fondo.*

(...)

*Artículo 14. Rendición de cuentas. Finagro rendirá cuentas comprobadas de su gestión del Fondo cada seis (6) meses, ante el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. El informe contendrá un detalle de las inversiones realizadas, sus rendimientos, inversiones de portafolio y la forma en que se ha administrado el mismo". (Subrayados fuera de texto).*

El artículo 5 de los estatutos de FINAGRO, modificados por el Decreto 038 de 2010, en lo relacionado con sus funciones establece entre otras la siguiente: "El objetivo principal de FINAGRO será la financiación de las actividades de producción en sus distintas fases y/o comercialización del sector agropecuario, (...). Como organismo financiero y de redescuento, FINAGRO podrá realizar, en desarrollo de su objeto social y por expresa disposición legal, en los términos de las respectivas disposiciones o de las normas que la reglamenten, modifiquen, adicionen o deroguen, las siguientes operaciones y funciones:

(...)

*13. Administrar el Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo del Programa Agro Ingreso Seguro (AIS) de que trata el artículo 10 de la Ley 1133 de 2007".*

Respecto de la normatividad contable, el párrafo 119 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de Medición, señala 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 (...)”*.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la responsabilidad de FINAGRO en la administración de los recursos del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo, es de medio y no de resultado, y como administrador le compete mantener los recursos del Fondo separados de su patrimonio, llevar una contabilidad especial del mismo y rendir cuenta de la ejecución de los recursos al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Por tanto, a FINAGRO no le corresponde agregar en su contabilidad la información del Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo, sino que

esta actividad es propia del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, como entidad que tiene a cargo las políticas agropecuarias que dieron origen a la creación de este fondo, razón por la cual es este Ministerio quien debe agregar la contabilidad del fondo a su contabilidad con base en la información suministrada por FINAGRO, y así poder efectuar los respectivos reportes a la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, en lo relacionado con las operaciones recíprocas originadas en la composición patrimonial de la Sociedad Almidones de Sucre S. A, teniendo en cuenta que de acuerdo con lo indicado en la escritura de constitución 1167 del 6 de febrero de 2008, el accionista mayoritario de dicha sociedad es el Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo y este fondo no cuenta con personería jurídica, la operación recíproca con dicha sociedad la debe reportar el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149300 del 21-12-10			
1 2	<b>TÍTULO</b>	1. 2. 3.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 3.1	<b>1424</b> Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Recursos entregados en administración Entidad contable pública
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los recursos del FONPET por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Doctor  
MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA  
Subdirector Financiero  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149300 mediante la cual, previas consideraciones en relación con lo definido en el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública Participa como Fideicomitente” y, previa caracterización de los contratos celebrados con el consorcio que administra los recursos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET), solicita concepto acerca de las siguientes inquietudes:

1. Entendiendo los contratos suscritos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y las entidades seleccionadas como administradoras de los recursos del FONPET como contratos de fiducia mercantil y/o de mandato que constituyen patrimonios autónomos, ¿El MHCP debe reflejar los recursos del FONPET en el auxiliar contable 142404-Encargo Fiduciario-Fiducia de administración?

2. “Existen operaciones del FONPET, tales como: causación y pago de las comisiones a los administradores, la causación de las cuentas por cobrar a entidades territoriales que no han realizado traslado oportuno de los recursos destinados al FONPET, el movimiento y saldo de la cuenta corriente de gestión, los desembolsos a favor de los entes territoriales, entre otras, de las cuales no queda claro la forma ni la entidad contable pública que debe registrarlas”. Por lo anterior, consulta el tratamiento contable del MHCP y de las entidades territoriales.

## CONSIDERACIONES

1. Como usted señala en su comunicación, de acuerdo con lo previsto en la Ley 549 de 1999, los recursos del FONPET se administran a través de

Patrimonios Autónomos constituidos por sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, sociedades fiduciarias o compañías de seguros de vida seleccionadas a través de un proceso de licitación pública, de conformidad con lo previsto en la Ley 80 de 1993.

En virtud de lo anterior, el contrato suscrito por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) con el Consorcio administrador se rige jurídicamente por la normatividad citada en su comunicación, aplicable a los contratos de fiducia mercantil, estando las entidades administradoras bajo la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera de Colombia, entidad que además vela por el correcto manejo de los recursos administrados.

Así las cosas, en relación con el FONPET, habiéndose suscrito un contrato de fiducia mercantil, cabe establecer si, como es la tipicidad de dichos contratos, se transfiere la propiedad al patrimonio autónomo de los recursos o bienes fideicomitidos o si dada la finalidad y objeto del contrato no se da tal transferencia en virtud de lo acordado en el mismo, limitándose la gestión a la administración de los recursos garantizándose una rentabilidad mínima sobre los mismos.

Consciente de la especificidad de los contratos de fiducia suscritos por las entidades contables públicas, el numeral 1º del artículo 5º de la Resolución No. 585 de 2009 señala: *“El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, por parte de las entidades contables públicas.”* (Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo anterior, a través de la misma Resolución 585 se modificó la descripción de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS

EN ADMINISTRACIÓN, por lo cual la descripción de la misma establece: *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”* (Subrayado fuera de texto).

Siendo el objetivo del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como Fideicomitente, facilitar el reconocimiento general de dichas operaciones bajo el esquema de la esencia del negocio y lo posibilitado desde la órbita legal en el sector público, se estipula en el numeral 11 del procedimiento contable: *“La entidad contable pública que recibe los recursos, a través del encargo fiduciario, debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN”.*

2. El artículo 3º de la ley 549 de 1999 determinó la creación del FONPET como (...) *“un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los Regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley.”* (Subrayado fuera de texto).

Con base en la naturaleza y operación del FONPET, la CGN, en concepto emitido bajo el expediente 200912-138813 estableciendo que dicho fondo no se constituye en entidad contable pública en los términos dispuestos en el RCP, señaló a nivel de conclusión: *“Corresponde al Ministerio de Hacienda en su calidad de fideicomitente y administrador del FONPET, supervisar el cumplimiento de los contratos de administración, razón por la cual las entidades fiduciarias deben generar estados y reportes financieros que permitan ser agregados para determinar el conjunto de derechos, obligaciones vinculados a su gestión, que soportan los recursos administrados por las sociedades fiduciarias, observando las disposiciones emitidas por la Superintendencia Financiera como entidad competente en materia de inspección, vigilancia y control sobre las entidades administradoras de los recursos del FONPET, en virtud de lo prescrito en el artículo 18 de la Ley 549 de 1999.”* (Subrayado fuera de texto).

Dando alcance a lo preceptuado, en el concepto identificado con el expediente 20102-140971, la CGN se pronunció en los siguientes términos en relación con el FONPET: *“En consecuencia, no debe producir estados, informes y reportes contables en los términos definidos en el RCP, máxime si se tiene en cuenta que la certificación de los mismos, indica que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; que la contabilidad se elaboró conforme a los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública y, que la información revelada refleja de forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, afirmaciones que no pueden cumplirse tratándose del FONPET pues la información financiera de este fondo atiende un proceso de agregación de las partes que administran las diferentes fiduciarias y no se toma de libros de contabilidad. Adicionalmente, cada fiduciaria aplica la regulación de la Superintendencia Financiera y en consecuencia, su contabilidad no cumple con los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública y, finalmente, no puede afirmarse que la información que se construye corresponda a algún tipo de estado, informe o reporte, según lo establecen la Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.”* (Subrayado fuera de texto).

En consonancia con lo anterior, el numeral 11 de la resolución 585 de 2009, con relación a la actualización de los recursos –saldo en cuenta individual, rendimientos, comisiones, retiros, y demás ingresos y gastos– prescribe: *“Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar los recursos recibidos y entregados en administración. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que esta los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda.”* (Subrayado fuera de texto).

Con relación a los recursos que no se han dispuesto oportunamente por parte de las entidades, –después de sucesivas modificaciones relativas a las condiciones de pago y cobro coactivo a las entidades territoriales morosas en la transferencia de recursos al FONPET–, el Decreto 2948 de 2010 modificó el artículo 3º del decreto 4478 de 2006 señalando que las entidades pueden acogerse a las condiciones de pago definidas por el MHCP en su calidad de administrador del FONPET, estando facultado el Ministerio para llevar a cabo el procedimiento de cobro coactivo siendo la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social (DRESS) la instancia responsable de determinar la deuda a cargo de cada entidad.

En virtud de lo anterior, los derechos que legalmente surgen para facultar el cobro de los recursos no transferidos se predicen en relación con el carácter del MHCP en calidad de administrador del FONPET, razón por la cual en cabeza de la DRESS se implementarán los procedimientos tendientes a controlar el monto adeudado y las variaciones que se puedan suscitar por cuenta de los ajustes y actualizaciones sin que ello implique que el Ministerio deba reconocer y, por tanto causar en su información financiera, unos derechos que corresponden al FONPET y que se actualizan en la cuenta individual de cada entidad de acuerdo con las novedades que se vayan presentando.

Así las cosas, los registros propuestos en el procedimiento contable ya referenciado, deberán ser observados en el caso que nos ocupa por las entidades territoriales con cuentas asignadas en el fondo, a partir de los saldos reportados mensualmente en primera instancia por el Consorcio fiduciario al MHCP y posteriormente por este a cada entidad territorial mediante la consulta a través de la web o mediante el mecanismo que disponga la DRESS para tal fin.

## CONCLUSIÓN

1. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como entidad administradora del FONPET, debe revelar los recursos entregados en administración a las sociedades fiduciarias y reconocer los recursos recibidos en administración, que corresponden a las entidades territoriales, quienes a su vez, previa actualización de su respectiva cuenta, revelan tales recursos en la reserva financiera actuarial, atendiendo lo dispuesto en el numeral 11 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios Fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, expedido por la Contaduría General de la Nación.

Así las cosas, corresponde al MHCP debitar la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditar la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. No teniendo el FONPET el carácter de entidad contable pública de acuerdo a lo prescrito en el RCP, su contabilidad no atiende a los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública por lo cual puede inferirse que dicha información no corresponde a la construcción propia de algún tipo de estado, informe o reporte, según lo es-

tablecen las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública y en concordancia con lo expuesto en los expedientes citados en las consideraciones, este Despacho ratifica que corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su calidad de fideicomitente y administrador del FONPET, supervisar el cumplimiento de los contratos de administración, razón por la cual las entidades fiduciarias deben generar informes financieros que permitan ser agregados para determinar el conjunto de derechos, y obligaciones vinculados a su gestión, que soportan los recursos administrados por las sociedades fiduciarias, observando las disposiciones emitidas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

En virtud de lo anterior, el MHCP debe ajustar los saldos de los recursos recibidos y entregados en administración, con base en el reporte mensual de los saldos agregados por el FONPET, a partir de la información que presenten las sociedades fiduciarias. Esta información debe suministrar el

detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que el Ministerio a su vez le suministre a los entre territoriales.

Así mismo, corresponde al MHCP a través de la DRESS realizar el control de los aportes de las entidades territoriales y teniendo facultad coactiva desarrollará los procedimientos necesarios para tal control sin que ello implique incorporar en su contabilidad tales derechos que se predicen del FONPET. A través de la página web, como actualmente se viene realizando, o del mecanismo dispuesto por esa Dirección, cada entidad territorial procederá a ajustar los saldos que debe incorporar en su información contable ajustando el valor registrado en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149313 del 30-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en una empresa subordinada de ECOPETROL S. A., en la que la participación directa de la empresa estatal es superior al 50%

Doctor

JORGE HERNANDO MARTÍNEZ JAIME

Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria

ECOPETROL S. A.

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 201012-149313 mediante la cual consulta si una empresa subordinada de ECOPETROL S. A. en la cual tiene una participación patrimonial directa del 51%, y existe una participación indirecta del Estado calculada en 45,85%, debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública.

Sobre el particular me permito manifestarle:

## CONSIDERACIONES

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:*

*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. (...)"*

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 (50%) por ciento del capital social."* (Subrayado fuera de texto).

Según la comunicación en la cual se plantea la consulta a la Contaduría General de la Nación, Ecopetrol S. A., sociedad de economía mixta adscrita a la rama ejecutiva del poder público posee el 51% de las acciones de la empresa en forma directa.

De esta manera, siendo la compañía objeto de análisis una sociedad subordinada de Ecopetrol S. A., 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 subordinada de ECOPETROL S. A. domiciliada en Colombia, está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, dado que la participación directa de la empresa estatal es superior al cincuenta por ciento (50%) en su capital social.

\*\*\*





# **Plan General de Contabilidad Pública**

2010







# CAPÍTULO II

Marco Conceptual PGCP



## 1 CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

**1.1 ENTORNO GENERAL:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

### 1.2 ENTORNO JURÍDICO

CONCEPTO 20109-147480 del 02-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno Jurídico
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Aplicabilidad del Entorno Jurídico y el principio de legalidad en relación con el manejo de los niveles de endeudamiento y aplicación de recursos en un municipio

Señor

GUSTAVO JOSÉ CABAS BORREGO

Valledupar (Cesar)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147480, en la cual plantea inquietudes respecto de la situación financiera del Municipio de Valledupar, en razón del nivel de endeudamiento que presenta, teniendo en cuenta que recientemente le fue aprobado un proyecto de acuerdo para adelantar una operación de crédito por \$20.000 millones de pesos para realizar obras, y en lo corrido del año el Municipio presenta autorizaciones de crédito, por valor de \$97.000 millones de pesos.

También menciona la consulta otras cifras tales como: los ingresos propios para el año 2010 del municipio de Valledupar están proyectados en un total de \$30.200 millones de pesos, mientras que los gastos de sostenimiento de la administración municipal y servicios de la deuda están calculados en \$27.500 millones de pesos.

De acuerdo con lo antes expuesto la consulta plantea textualmente la inquietud de la siguiente forma:

*"Valorando estas cifras se hace inviable el equilibrio financiero del municipio, en virtud a que se ve afectada su capacidad de pago para estos empréstitos hacia el futuro. En aras de ayudar a despejar algunas dudas sobre una posible demanda del acuerdo ante el tribunal administrativo del Cesar comedidamente solicito a usted me oriente si dentro del marco legal de estas facultades son viables dentro de las normas vigentes y para el desarrollo procedimental de la contabilidad pública ya que el entorno jurídico obliga a cumplir el régimen presupuestal, las formas de contratación, el régimen laboral, las estructuras patrimoniales, el desarrollo de actividades económicas y los criterios de gestión de bienes y servicios observando los principios de la función administrativa, como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad."*

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

### CONSIDERACIONES

En primer lugar, sobre el tema consultado es de tener en cuenta lo dispuesto en el Art. 354 de la Constitución Política, que 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 del texto).

Por su parte, el Art. 4º de la Ley 298/96 establece como una de las funciones de la Contaduría General de la Nación, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas.

Respecto del concepto de contabilidad pública, el mismo texto normativo, precisa:

*"Art. 10. **Contabilidad pública.** Para 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."*

Así mismo, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, respecto del entorno jurídico, establece:

*"17. El sector público esta 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 del texto).

(...)

*"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 del texto).

(...)

*"21. 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 su funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. (...)"*

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo antes expuesto, en relación con las inquietudes planteadas por el consultante, se concluye:

En atención a las disposiciones del Art. 354 de la Constitución Política, en concordancia con lo dispuesto sobre la caracterización del entorno del sector público colombiano contenida en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, es de precisar que atendiendo al principio de legalidad, la competencia de la Contaduría General de la Nación se circunscribe a uniformar, centralizar y consolidar la información

contable, así como emitir la regulación contable del sector público, el manejo financiero de un municipio no es un asunto de la competencia de la Contaduría General de la Nación.

De acuerdo con lo anterior, es de precisar al consultante que el control de los recursos y manejo financiero de una entidad en temas de niveles de endeudamiento y aplicación de recursos, competen a las instancias decisorias del ente responsables de las actuaciones administrativas y financieras, quienes deben velar por el adecuado control presupuestal y de ejecución de los recursos al interior de la entidad, y en el nivel externo el control es un ejercicio que compete a los entes de control encargados de la vigilancia y seguimiento del desempeño y manejo presupuestal de las entidades del sector público, entes ante los cuales se pueden llevar las inquietudes de la consulta.

Adicionalmente, en relación con la inquietud sobre si la situación de endeudamiento del Municipio afecta la contabilidad o contraviene las disposiciones normativas en materia contable de la entidad, conviene precisar al consultante, que la contabilidad tiene como objetivo reconocer y revelar transacciones, hechos y operaciones de forma que permitan reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental del ente, sin que en ningún momento la regulación contable por sí misma tenga como propósito predeterminar la gestión pública. Corresponde a los administradores y organismos de control analizar la información revelada en los estados, informes y reportes contables y evaluar los resultados dentro del marco legal aplicable a cada tipo de entidad.

\*\*\*

### 1.3 ENTORNO ECONÓMICO

CONCEPTO 20105-143519 del 14-07-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 2.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno Económico Proceso contable 3105 Capital fiscal
	Subtema		Viabilidad de que entidades de gobierno general presenten saldo negativo en la cuenta 3105 capital fiscal.

Doctora

LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS

Coordinadora Sección de Contabilidad

Fiscalía General de la Nación

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143519, en la cual solicita el concepto y la normatividad existente sobre la incidencia del capital fiscal negativo en las entidades públicas y el trámite a realizar.

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

### CONSIDERACIONES

En la reunión del día junio 10 de 2010, con las doctoras Lurdais María Martínez Cárdenas y Paula Andrea Céspedes, funcionarias de la Fiscalía General de la Nación, se informó sobre los detalles del anexo de la consulta, así como la composición de cada una de las cuentas a que hace referencia. De la misma manera informaron que las diferencias reportadas en la cuenta auxiliar 310501001-Principal y Subalterna de la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por \$1.590.379,00 (miles de pesos) y en la cuenta 3120-SUPERÁVIT POR DONACIÓN por \$987.007,00 (miles de pesos), ya fueron conciliadas y subsanadas.

Ahora bien, los párrafos 23, 61, 62, 110, 116, 117, 224, 264, 282 y 295 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*"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 vincula-*

*dos 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.*

(...)

*61. 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. 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.*

*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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en*

la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.

(...)

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, 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

(...)

116. *Registro.* Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

(...)

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, (...).*

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.

(...)

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.

(...)

295. *Noción.* Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

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".

La dinámica de la cuenta establece que se debita con: "1- El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable. (...). 3- El valor reclasificado de la cuenta 3128-Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones (Db), al inicio del período contable. (...)". Y se acredita con: "(...) 3- El valor de los bienes y derechos reclasificados de la cuenta patrimonio público incorporado, al inicio del período contable".

3110-RESULTADO DEL EJERCICIO, como: "el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal".

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con: "2- La reclasificación del déficit del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable".

3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), como: "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, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables".

La dinámica de la cuenta señala que se acredita con: "1- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal".

De otra parte, el numeral 4 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece: "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".

El inciso primero del numeral 16 de la misma normativa contable indica: "Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo,

de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro y devengo o causación, las transacciones, hechos y operaciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación de los gastos con el período en el cual deben medirse los resultados de las actividades.

Ahora, la conjugación de los ingresos, gastos y costos en las entidades públicas puede generar utilidad o pérdida con ocasión del cierre contable, lo cual genera disminuciones patrimoniales. Además, las entidades de gobierno general se caracterizan por la ausencia de lucro, y generalmente arrojan déficit o pérdida del ejercicio, que se trasladan anualmente al capital fiscal. Por lo tanto, la acumulación por el traslado consuetudinario de pérdidas, así como la reclasificación del saldo de las cuentas valuativas, puede conllevar a un saldo negativo en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, circunstancia que resulta viable, siempre que el proceso contable esté precedido por la correcta aplicación de principios y normas técnicas que contempla el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

**1.4 ENTORNO SOCIAL:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**1.5 ENTORNO Y SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

## SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

### 2. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

CONCEPTO 20108-146603 del 07-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Entidad contable pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que el servicio de aseo que presta el municipio de Planeta Rica presente informes con destino a la CGN, ya que no es entidad contable pública.

Doctora  
CLAUDIA CLEOFÉ CALDERA MIRANDA  
Contadora Pública  
Municipio de Planeta Rica  
Planeta Rica (Córdoba)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20108-146603 en la cual consulta el procedimiento contable que debe seguir el Municipio para realizar Estados contables para el servicio de aseo, tal como lo solicita la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD, dado que el Municipio mantiene un proceso contable integrado y no una contabilidad independiente o separada para el servicio de aseo, que le permita generar informes o reportes específicos vinculados con la prestación de este servicio público.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En relación con el Régimen económico, la Hacienda pública, y los servicios públicos, la Constitución Política de Colombia, a través de los artículos 365 y 370, dispone que:

*"ARTÍCULO 365. Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. (...)*

*Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios. (...)*

(...)

*ARTÍCULO 370. Corresponde al Presidente de la República señalar, con sujeción a la ley, las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios,*

*el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten."* (Subrayados fuera del texto).

En concordancia con tal mandato constitucional, los artículos 1 y 3 de la Ley 142 de 1994, "Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones", señalan que:

*"ARTÍCULO 1o. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY. Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de (...) aseo (...).*

(...)

*ARTÍCULO 3o. INSTRUMENTOS DE LA INTERVENCIÓN ESTATAL. Constituyen instrumentos para la intervención estatal en los servicios públicos todas las atribuciones y funciones asignadas a las entidades, autoridades y organismos de que trata esta ley, (...).*

(...)

*Todos los prestadores quedarán sujetos, en lo que no sea incompatible con la Constitución o con la ley, a todo lo que esta ley dispone para las empresas y sus administradores y, en especial, a las regulaciones de las Comisiones, al control, inspección y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos, y a las contribuciones para aquéllas y esta."* (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, el 11 de junio de 2009, la Superintendencia de Servicios Públicos expidió la Resolución Compilatoria número 20094000015085, "Por la cual se unifica en un solo acto administrativo la normatividad expedida en el sector de Agua Potable y Saneamiento Básico para el cargue de la información al SUI", en la cual expresa que:

*"ARTÍCULO TERCERO. (...) los prestadores de los servicios públicos de Acueducto, Alcantarillado y Aseo deberán reportar el*

Plan de Contabilidad por cada servicio público que presten y consolidado utilizando como base el anexo 1 de la Resolución 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, ampliándolo al máximo nivel de detalle que utilice la empresa.

(...)

ARTÍCULO SEXTO. Para los prestadores que se registraron o se registren como "Operador Supervisor de convenios o contratos que impliquen la operación de los sistemas e infraestructura para la prestación de servicios de acueducto, alcantarillado y/o aseo en el Registro Único de Prestadores de Servicios Públicos (RUPS), se les habilitará el reporte de información al SUI correspondiente a los tópicos financieros y administrativos." (Subrayados fuera del texto).

En relación con el Plan de Contabilidad e información del tópico financiero que deben reportar los prestadores de servicios públicos a los que hace referencia la resolución citada, en el anexo de la misma se lee que:

"TÍTULO 4. SERVICIO DE ASEO, PRESTADORES MAYORES A 2500 SUSCRIPTORES

(...)

El presente título de esta resolución aplica a todas las personas prestadoras del servicio de aseo en los términos de los artículos 15 y 16 de la Ley 142 de 1994 (...).

El presente título tiene como objeto principal integrar y unificar la normatividad expedida para el cargue de la información de los prestadores del servicio público de Aseo al "Sistema Único de Información" (SUI).

#### CAPÍTULO 4.2 TÓPICO FINANCIERO

(...)

La información financiera básica que deben reportar al SUI es la siguiente:

- Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, en adelante Plan de Contabilidad.

- Estados Financieros Básicos (Balance general, Estado de resultados, Flujo de Efectivo, Estado de Cambios en la posición financiera, Estado de Cambios en el Patrimonio, Notas a los estados financieros).

(...)

Los prestadores del servicio de Aseo deben reportar el Plan de Contabilidad del año 1998 a 2005 con periodicidad anual y a partir del año 2006 debe reportarse para el primer semestre y anual. (...) vale anotar que la información reportada debe ser la información definitiva para los respectivos cierres y debe estar debidamente aprobada por la junta directiva o quien haga sus veces.

Estos Planes de Contabilidad deben reportarse por servicio y consolidado de la empresa, de acuerdo con los Planes de Contabilidad publicados en el sitio [www.sui.gov.co](http://www.sui.gov.co), en el enlace Normatividad SUI - Plan Contable. (...)" (Subrayados fuera del texto).

Con respecto a la normativa contable, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) a través de su Marco Conceptual, párrafos 34 y 35, definió la entidad contable pública como: "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.

35. 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 adscriben o destinan recursos públicos para fines específicos, pero carentes de autonomía y/o de personería jurídica." (Subrayado fuera de texto).

Respecto de los informes contables, el párrafo 364 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del RCP, expresa 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 del texto).

## CONCLUSIÓN

En los términos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) el servicio de aseo no es considerado como una entidad jurídica y/o administrativa y/o económica, por consiguiente, no debe considerarse una entidad contable pública que se encuentre obligada a producir algún estado básico o consolidado, informe específico o complementario, y/o reporte contable con destino a la Contaduría General de la Nación (CGN).

Ahora bien, el servicio de aseo al que hace mención la consulta forma parte de los servicios públicos que están sometidos al régimen jurídico que fija la Constitución y la ley, sobre el cual se mantiene regulación, control y vigilancia por medio de determinados instrumentos de intervención estatal, tales como las funciones asignadas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD).

En consecuencia, la SSPD en ejercicio de tal control, inspección y vigilancia, tiene autonomía para exigir los informes que tenga reglamentados de acuerdo con el desempeño de sus funciones, y la CGN no tiene establecido ningún procedimiento contable para desagregar la información relacionada con la prestación del servicio de aseo que se encuentra subsumida dentro de la contabilidad del Municipio, puesto que se trata más de una circunstancia que requiere de decisiones administrativas mediante las cuales se adopten las acciones y estrategias consecuentes a dar cumplimiento a la reglamentación establecida por esa Superintendencia para la operación del Sistema Único de Información (SUI).

\*\*\*



### 3. USUARIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 20101-139342 del 08-02-10			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Usuarios de la Contabilidad Pública
		1.2	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	Subtema		Viabilidad de disponer de la información contable de un municipio para consulta de particulares.

Doctora  
FANNY OLARTE AGUDELO

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139342, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. ¿La información contable, financiera y presupuestal de un municipio tiene reserva para su acceso por parte de particulares? ¿Qué norma lo regula?
2. ¿Puede un particular obtener sin limitante de privacidad, confidencialidad o reserva, un backup de la información financiera, presupuestal y contable de un municipio?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

El artículo 74 de la Constitución Política de Colombia, señala que *"Todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley"*.

El artículo 18 del Código Contencioso Administrativo, establece que *"Las autoridades mantendrán en sitios de fácil acceso público los documentos relativos a ellas, con información actualizada de interés general acerca de:*

1. *Las normas que les dan origen y definen sus funciones o su naturaleza y estructura, si es el caso.*
2. *Las oficinas para formular consultas, entregar y recibir documentos de bienes y conocer las decisiones.*
3. *Los métodos, procedimientos, formularios y sistemas para el trámite de los diversos asuntos, y los organigramas y manuales de funciones.*

*Cualquier persona tiene derecho a pedir y obtener copia de los anteriores documentos"*.

El artículo 23 de la Constitución Política de Colombia, señala 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"*.

Por su parte, el artículo 5 del Código Contencioso Administrativo, establece que *"Toda persona podrá hacer peticiones respetuosas a las autoridades, verbalmente o por escrito, a través de cualquier medio (...)"*.

El numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, establece como deberes del servidor público, entre otros: *"Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes."*

En cuanto a la regulación contable, el párrafo 354 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, expresa 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).

Los párrafos 44, 45 y 46 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

44. *La Contabilidad Pública y sus estados, informes y reportes contables constituyen una vía para facilitar y satisfacer las necesidades informativas de los usuarios. Esto implica definir, a partir del análisis de las necesidades de información, a los diferentes usuarios y sus respectivos objetivos frente a la Contabilidad Pública.*

45. *Los usuarios de la Contabilidad Pública en Colombia, de acuerdo con las necesidades y usos de la información contable que surge como consecuencia de la caracterización del entorno, son entre otros:*

46. *La comunidad y los ciudadanos, cuyo bienestar y convivencia es el objetivo de las funciones de cometido estatal, en su condición de contribuyentes y beneficiarios de los bienes y servicios públicos, tienen interés en información contable pública transparente que les permita conocer la gestión, el uso y condición de los recursos y el patrimonio públicos (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 7 del Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal."*

*Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental"*.

Finalmente, el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 del 1996 establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras las siguientes: *"i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación,"*

#### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

De conformidad con lo establecido en el artículo 74 de la Constitución Política de Colombia, la documentación pública de las diferentes entidades estatales debe estar disponible para los usuarios. Por tanto, en virtud de los artículos 5 y 18 del Código Contencioso Administrativo, las entidades deben mantener en sitios de fácil acceso los documentos relativos a ellas, y atender las solicitudes que sean elevadas por los ciudadanos a través de cualquier medio.

Respecto a la documentación de tipo contable, el Régimen de Contabilidad Pública establece que debe estar a disposición de los usuarios de la información como son los ciudadanos, las instituciones de control externo, entre otros. Por tanto, la entidad debe adoptar las medidas para suministrar la información o facilitar su consulta, sin detrimento de aquella que, de conformidad con la ley, se considere de tipo reservado. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que es obligación de las entidades estatales publicar sus estados contables básicos certificados al igual que los estados contables intermedios, en un lugar visible y público, en concordancia con lo establecido en la Ley 734 de 2002.

En lo referente a si un particular puede acceder a la información presupuestal de un municipio sin limitante de privacidad, confiabilidad y reserva, y dado que es un tema que no está relacionado con la interpretación de normas contables, me permito informarle que en la fecha le estamos dando traslado de su inquietud a la Dirección 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.

\*\*\*

#### 4. PROCESO CONTABLE

<b>CONCEPTO 20105-142922 del 06-05-10</b>			
Mediante este concepto se deroga el concepto 20094-128734 del 29-04-09, el numeral 1 del concepto 20089-119486 del 5-11-08, y la expresión "...tomando como base las actas de recibo parcial de la interventoría..." del numeral 5.2 del concepto 20048-53167 del 20-12-04.			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Proceso contable Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	<b>Subtema</b>		Soportes para registro de inversiones en contratos de concesión

Doctora  
MARÍA CLARA GARRIDO GARRIDO  
Subgerente Administrativa y Financiera  
Instituto Nacional de Concesiones (INCO)  
Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20105-142922 en la cual consulta:

De conformidad con el concepto 20094-128734 del 29 de abril de 2009 ¿es indispensable hacer las verificaciones de las certificaciones expedidas por el Representante Legal, Contador y Revisor Fiscal de cada Concesión, con el informe de ejecución de recursos de interventoría?

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El Instituto Nacional de Concesiones (INCO) tiene la necesidad de efectuar el reconocimiento contable de los contratos por concesiones recibidos del Instituto Nacional de Vías, Ferrovías y del Ministerio de Transporte y de los contratos celebrados directamente por el INCO, en los cuales no se concertaron las bases, forma y periodicidad de la información requerida para tales efectos.

En el Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública se estipulan los siguientes preceptos:

*"61. 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. 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.*

*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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.*

(...)

*335. Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; la oficialización de los libros de contabilidad; la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran.*

(...)

*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.” (Subrayados fuera de texto).*

Por su parte, en el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, se establece:

### **“3.7. Soportes documentales**

*La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.*

*Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.*

*En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.*

*De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.*

*De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.*

*Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.*

### **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.” (Subrayados fuera de texto).*

## **CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, se concluye que:

Para subsanar la deficiencia que actualmente tiene el INCO, es válido que se soporte el reconocimiento contable de las inversiones privadas correspondiente a las concesiones hasta el momento contratadas, a partir de la información certificada por el Contador y el Representante Legal del concesionario. Para las concesiones que se celebren en el futuro, la entidad deberá establecer contractualmente el tipo de información, la forma, características y periodicidad de los soportes que requiera de los concesionarios, con destino a documentar idónea y oportunamente los registros contables pertinentes.

Ahora bien, para efectos de las verificaciones de la información certificada por el concesionario, INCO deberá recurrir a fuentes de información confiables, que le permitan validar la consistencia y razonabilidad de las certificaciones recibidas.

Bajo este contexto, efectuar verificaciones de las certificaciones expedidas por el Representante Legal, Contador y Revisor Fiscal de cada concesión, con el informe de ejecución de recursos de interventoría, es una de las alternativas que puede considerar la entidad contable pública, como fuente de validación de la consistencia y la razonabilidad de tales certificaciones, más no una condición única e indispensable.

Mediante este concepto se deroga el concepto 20094-128734 del 29 de abril de 2009, el numeral 1 del concepto 20089-119486 del 5 de noviembre de 2008, y la expresión “...tomando como base las actas de recibo parcial de la interventoría,...” del numeral 5.2 del concepto 20048-53167 del 20 de diciembre de 2004.

\*\*\*

## 5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 201011-148616 del 02-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normalización y regulación de la contabilidad pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que la Contaduría General de la Nación lleve a cabo un proceso de adopción plena de las Normas Internacionales de información Financiera (IFRS)

Doctor

JORGE HERNANDO MARTÍNEZ JAIME

Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria

Ecopetrol S. A.

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148616, en la que previas consideraciones solicita a la Contaduría General de la Nación hacer una adopción plena de las IFRS. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política señala: *“Habrà 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.* (Subrayado fuera de texto).

*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).

En desarrollo del mandato constitucional se expidió la Ley 298 de 1996 que en su artículo 4, contempla entre otras las siguientes funciones en cabeza de la Contaduría General de la Nación (CGN):

a) *“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;* (Subrayado fuera de texto).

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, *que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;* (...)

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)

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;* (...)

Frente a las facultades de la CGN la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-487/97 ha señalado: (...) *“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”* (...)

Ha señalado de igual manera la Honorable Corte Constitucional que cumplir el mandato impartido a la CGN desde la Carta Magna *“implica llegar a un resultado específico, el balance mismo, después del desarrollo de un proceso complejo que se surte en los diferentes niveles de la administración pública, en el que participan todas las entidades que hacen parte del Estado, las cuales atendiendo las directrices y procedimientos que al efecto les señale la Contaduría General de la Nación aportan el principal “insumo” para su elaboración y consolidación: su propia información.”* (Subrayado fuera de texto).

Entre otras, las anteriores consideraciones presentadas de manera sumaria, no permiten poner en duda la competencia constitucional y legal que le asisten a la CGN en materia de regulación contable en el ámbito de las entidades públicas. En ese sentido vale reseñar que desde la Ley 1314 de 2009 tales facultades son preservadas al prescribirse normativamente en el artículo 6º: *“AUTORIDADES DE REGULACIÓN Y NORMALIZACIÓN TÉCNICA. 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).

Existiendo entonces, –de acuerdo con lo establecido en el artículo 6º de la Ley 1314 de 2009–, solamente dos autoridades reguladoras en materia contable en nuestro país, es pertinente señalar que la misma Ley ha señalado que la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios. La ley no definió sin embargo qué ha de entenderse por convergencia, ni señaló cuáles han de ser los estándares y emisores que se tomarán como referencia para dicho proceso y, a la fecha, no se ha emitido interpretación alguna por la autoridad competente sobre esa materia.

No correspondiendo al ámbito de competencia de la CGN realizar interpretación de la Ley, lo que sí resulta claro es que no es factible inferir que la adopción plena de IFRS es la vía de convergencia contemplada legalmente. En tal sentido cabe reseñar lo dispuesto en el numeral 3º del artículo 8º de la Ley 1314 de 2009, al establecerse allí que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (...) *“En busca de la convergencia prevista en el artículo 1o de esta ley, tomará como referencia para la*

*elaboración de sus propuestas, los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones. Si, luego de haber efectuado el análisis respectivo, concluye que, en el marco de los principios y objetivos de la presente ley, los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, no resultarían eficaces o apropiados para los entes en Colombia, comunicará las razones técnicas de su apreciación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que estos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.”* (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a su solicitud de analizar, en caso de que la CGN decida no hacer adopción plena de las IFRS, tener en cuenta lo establecido en la Resolución No. 20101300021335 emitida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD) permitiendo a las empresas que así lo deseen, llevar la contabilidad bajo IFRS siempre y cuando presenten un informe a la SSPD, durante la etapa de transición, es procedente retomar las anteriores consideraciones y adicionalmente manifestarle lo siguiente:

En primera instancia me remito a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 1314 de 2009, que señala: *“Las entidades que estén adelantando procesos de convergencia con normas internacionales de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, podrán continuar haciéndolo, inclusive si no existe todavía una decisión conjunta de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, pero respetando el marco normativo vigente.”*

*Las normas así promulgadas serán revisadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para asegurar su concordancia, una vez sean expedidas por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, con las normas a que hace referencia esta ley.”* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el inciso 2º del artículo 6º de la Resolución No. 20101300021335 emitida por la SSPD el pasado mes de junio ha establecido *“La Superintendencia establecerá el procedimiento a seguir durante las etapas de transición y adopción, para la incorporación en el Modelo General de Contabilidad para Empresas Prestadoras de Servicios Públicos de los cambios que se produzcan en los Estándares Internacionales de Contabilidad e Información Financiera y los que se deriven de las Mesas de Trabajo que se realicen con la Contaduría General de la Nación”.*

De otro lado es pertinente reseñar que los objetivos de la contabilidad pública –Gestión Pública, Control Público, y Divulgación y Cultura–, se han definido a partir de la satisfacción de las necesidades de los usuarios – comunidad, ciudadanos, organismos de planificación y desarrollo de la política económica y social, órganos de representación política, instituciones de control externo, agentes económicos y el propio regulador, entre otros, y no necesariamente corresponden a los objetivos de estados contables de propósito general.

En el mismo sentido es necesario referirse a los fines del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) definidos en el párrafo 2 del Régimen de Contabilidad Pública: *“El SNCP debe permitir el ejercicio del Control sobre los recursos y el patrimonio públicos, ser instrumento para la Rendición de Cuentas, viabilizar la Gestión Eficiente por parte de las entidades y generar condiciones de Transparencia sobre el uso, gestión y conservación de los recursos y el patrimonio públicos. Estos propósitos son condicionantes del desarrollo conceptual e instrumental de la regulación contable pública.”*

Adicionalmente, la facultad vinculante de prescribir tratamientos contables a través de la doctrina contable pública, requiere que en calidad de regulador, la CGN interprete las normas técnicas y procedimientos contables por ella expedidos, a fin de facilitar la aplicación e interpretación de los mismos por parte, no solamente de los preparadores, sino de los múltiples usuarios en virtud de sus necesidades.

## CONCLUSIÓN

La CGN tiene a cargo unas funciones de rango constitucional y legal, en materia de regulación contable para las entidades del sector público colombiano, las cuales desarrolla a través del instrumento de normalización y regulación, el Régimen de Contabilidad Pública, el cual fue adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 incorporando criterios dispuestos en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, reconociendo en todo caso el entorno propio de la diversidad de entidades que hacen parte del sector público, a efectos de uniformar el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones que estas realizan, y centralizar la información producida para posteriormente llevar a cabo los procesos de consolidación que ordenan la Constitución Política y la Ley obteniendo así los productos que el mismo ordenamiento legal le imponen.

La Ley 1314 de 2009 señala las autoridades de regulación contable: conjuntamente en el ámbito del sector privado, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, y la CGN en el ámbito de las entidades públicas.

La misma Ley 1314 de 2009 ha señalado que la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios. No obstante lo anterior, es preciso señalar que la norma no definió qué ha de entenderse por convergencia, ni señaló cuáles han de ser los estándares y emisores que se tomarán como referencia para dicho proceso y, a la fecha, no se ha emitido interpretación alguna por la autoridad competente sobre esa materia.

En ese escenario y considerando los objetivos de la Contabilidad Pública, los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, y en particular las necesidades de uniformar, centralizar y consolidar información financiera generada a partir de la aplicación de criterios homogéneos con fundamento en un modelo de reglas, no es factible como se propone en su comunicación, dejar en libertad a las entidades objeto de regulación para aplicar bajo un modelo fundamentado en principios, los criterios que se consideren pertinentes o ajustados –los cuales evolucionan y seguirán evolucionando de manera dinámica a través de versiones– de acuerdo al juicio profesional del preparador, sino que con fundamento en un marco conceptual estable corresponde a la CGN, a través del RCP, suministrar a las entidades sujetas a su ámbito, los mejores criterios técnicos que faciliten el logro de los objetivos y necesidades ya reseñados, así como la interpretación de los mismos en su calidad de autoridad doctrinaria.

Cabe precisar que, como es de su conocimiento, a través de las mesas de trabajo que el equipo técnico de la CGN ha venido desarrollando con empresas, el proyecto de armonización del RCP a estándares internacionales toma como referencia en el caso de las empresas públicas, las NIIF y dentro de la política definida, las empresas públicas que estén interesadas en aplicar las NIIF plenas pueden, una vez cumplan con la regulación contenida en el RCP, complementar los criterios exigidos en las NIIF para la presentación de los reportes financieros conforme a esos estándares.

\*\*\*

**6. PROPÓSITOS DEL SNCP:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**7. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

## 8. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

### 8.1 CONFIABILIDAD

<b>CONCEPTO 200911-137146 del 04-01-10</b> Esta respuesta complementa el concepto 20082-108821			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Características cualitativas de la información contable/Confiabilidad Relevancia/Comprensibilidad Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>		Viabilidad para actualizar los bienes del Ministerio de Defensa Nacional, destinados a la seguridad y vigilancia teniendo en cuenta criterios de tenencia y uso, antes que de venta. Excepción de actualización de bienes ubicados en zonas de alto riesgo.

Doctor  
FHARIT NEY QUINTERO PADILLA  
Contador General  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta remitida por correo electrónico y radicada con el expediente 200911 – 137146, en la cual solicita dar alcance a lo expresado en los siguientes párrafos del concepto 20082-108821 sobre Propiedades, Planta y Equipo, en cuanto al tratamiento de los bienes de seguridad y vigilancia no transables en el mercado.

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

1. Pregunta: *“Teniendo en cuenta que los bienes del Ministerio de Defensa Nacional son destinados a la seguridad y vigilancia – Cometido Estatal, no serían objeto de actualización? De no aplicarse a todos los bienes del Ministerio de Defensa Nacional a qué clase de bienes hace referencia el concepto?”*

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

2. Pregunta: *“Asimismo, teniendo en consideración la ubicación geográfica de los bienes y los riesgos inherentes a la Entidad, me permito solicitar se puntualice la clase de riesgo a la que hace referencia el Régimen de Contabilidad Pública”.*

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, párrafo 9 establece *“(…) Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, esta debe ser confiable, relevante y comprensible”.*

De otra parte el párrafo 10 indica: *“(…) para que la información sea confiable debe antes observar la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad (…)*

De conformidad con el párrafo 104 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, *“La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.*

De la misma manera, la información contable debe atender a unos principios tales como el de Prudencia, según el cual, *“(…) 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 (…)”.*

El párrafo 136 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, sobre las Normas Técnicas de Contabilidad con relación al Costo de Reposición indica: *“Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes”.*

También el párrafo 137 del mismo texto normativo referido, indica que el Valor de realización *“Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”.*

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo sobre la actualización determina: *“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 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 (…).”* *“(…) Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien”.*

En cuanto a las excepciones a la realización de actualizaciones, este mismo procedimiento determina específicamente la no obligatoriedad para el caso de las Propiedades, planta y equipo en zonas de alto riesgo.

Ahora bien, 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:

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

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).

### CONCLUSIÓN

1. De conformidad con las normas comentadas, con la realidad jurídica y económica, es pertinente aclarar que en múltiples ocasiones no es posible actualizar los bienes destinados a la seguridad y vigilancia, los cuales están destinados al cometido estatal y se consideran como no transables, adoptando criterios que impliquen un valor de mercado o de realización. No obstante, es posible realizar una actualización de tales activos me-

dante criterios técnicos que tienden a valorar los bienes con propósitos de tenencia y uso, antes que de venta, como lo es el costo de reposición, de manera que la información contable garantice el cumplimiento de los objetivos y principios de confiabilidad y razonabilidad definidos en el Plan General de Contabilidad Pública.

2. Así mismo, en aras del principio de la prudencia, para no sobrevalorar los activos de la Entidad Contable Pública, el citado procedimiento exceptúa la actualización de los bienes ubicados en zonas de alto riesgo, precisión que la entidad establecerá al evaluar los posibles riesgos externos a los cuales están expuestos sus bienes, como es el caso de la alteración grave de orden público, fenómenos naturales o aspectos no controlables por la entidad, que pueden representar considerables probabilidades de pérdidas o abandono de los bienes.

Además, en relación con el Sistema de Control Interno, la entidad 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.

Es de anotar, que con esta respuesta se complementa lo conceptuado en la comunicación 20082-108821.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140668 del 23-03-10			
1	TÍTULO	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	Tema	1.1 2.1	Características cualitativas de la información contable/Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema		Viabilidad de seleccionar entre dos metodologías para realizar la estimación de cálculos actuariales

Doctor

CARLOS ARTURO GÓMEZ AGUDELO

Coordinador General

GIT. Gestión Pasivo Social Puertos de Colombia

Ministerio de la Protección Social

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20102-140668, en la cual nos informa que en el año 2000 el Ministerio contrató, con una firma en consultoría pensional, el estudio del cálculo actuarial del pasivo pensional de los extrabajadores de la liquidada Empresa Puertos de Colombia, asumido por el Ministerio de la Protección Social; dicho cálculo arrojó una cifra de \$7.295.495,8 Millones y a partir de este valor el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha realizado actualizaciones económicas y que a diciembre 31 de 2008, su valor fue de \$10.763,9 miles de millones, el cual fue tenido en cuenta para actualizar el valor del cálculo actuarial en la contabilidad del Ministerio de la Protección Social.

Así mismo, nos indica que la Contraloría General de la República, en informe preliminar de auditoría de abril de 2009, realizó la siguiente observación:

*“... Incertidumbre en la cifra registrada en el cálculo actuarial del GIT –sic–, ... Puertos de Colombia y por tanto, este saldo presenta incertidumbre en cuantía de \$3.468.4 miles de millones... incumpliendo incluso lo determinado en la Circular 24 de 1988... y las leyes 716 de 2001 y 901 de 2004...”*

De otra parte, se advierte que con el fin de respaldar lo registrado por el Ministerio de la Protección Social, se solicitó el pronunciamiento sobre el particular a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad

Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entidad que manifestó mediante oficio No. 010276 del 5 de marzo de 2009, que: *“...La estimación de los cálculos actuariales puede realizarse de dos maneras... Utilizando información global del número de personas y del promedio de las nóminas de pensionados y de activos, lo que con base en supuestos y proyecciones, permite obtener un valor de referencia el cual debe actualizarse anualmente hasta que pueda ser reemplazado por un cálculo basado en información más detallada de las entidades, o utilizando información persona a persona”*. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

En la medida que existen dos alternativas para actualizar el valor del cálculo actuarial, se consulta sobre cuál debe ser tenida en cuenta para actualizar dicho cálculo actuarial.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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).

El mismo PGCP, al referirse a dichas características, en el párrafo 102 indica:

*“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.”*

Seguidamente, en los párrafos 103 al 106 se desarrolla la característica de la confiabilidad en los siguientes términos:

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

*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).

En concordancia con lo anterior, los párrafos 127 al 130 del PGCP, al indicar las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, prescriben:

*“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

*128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;*

*129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,*

*130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”* (Subrayado fuera de texto).

Con relación a los Pasivos estimados, los párrafos 233 y 234 del PGCP determinan la noción de dichos pasivos y caracterizan criterios específicos para su reconocimiento, así:

*233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

*234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.”* (Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo anterior, el 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 Manual de Procedimientos del RCP, en su numeral 2, prescribe:

**“REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS EMPLEADORAS.**

*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.*

(...)

*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.”* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

La información contable pública debe ser una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas, para lo cual se requiere que cumpla con las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. La confiabilidad se garantiza 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, y cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de verificación.

Ahora bien, los pasivos estimados se caracterizan porque se originan en circunstancias ciertas, pero la exactitud del valor depende de hechos futuros; no obstante, estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable, para lo cual se requiere que se empleen criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

En consecuencia, para efectos de reconocimiento contable del cálculo actuarial se puede utilizar cualquiera de las dos metodologías mencionadas en su comunicación, siempre y cuando los parámetros y supuestos utilizados para su cálculo garanticen el cumplimiento de las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad de dicha información y puedan ser verificables.

\*\*\*



CONCEPTO 20107-144952 del 12-08-10			
1	TÍTULO	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	Tema	1.1 2.1	Características cualitativas de la información contable/Confiabilidad Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Consideraciones sobre la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones, teniendo en cuenta las limitaciones de carácter técnico que presenta el sistema INFOR de COTECMAR

Capitán de navío  
JORGE CARREÑO MORENO

Vicepresidente  
Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria  
Naval, Marítima y Fluvial (COTECMAR)  
Cartagena de Indias, D.T. y C. (Bolívar)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-144952, en la que consulta cuál es la forma adecuada de reconocer contablemente las operaciones en las que interviene más de un tercero, considerando las limitaciones de carácter técnico que presenta el sistema INFOR XA.

Informa la Corporación, que desde el año 2006 se ha implementado un sistema contable denominado INFOR XA, el cual asocia por cada una de las transacciones, una sola entidad o tercero sobre la cual reconoce las operaciones débito y crédito y, por lo tanto, la entidad utiliza una cuenta técnica débito 8888888888 para el registro de las operaciones en las cuales se requiere la utilización de un débito transitorio, que se cierra a final de mes con un crédito en la cuenta técnica crédito 9999999999.

Además, añade que la Contraloría General de la República, en su Auditoría correspondiente a la vigencia 2008 durante los meses de septiembre a diciembre de 2009, realizó el siguiente hallazgo administrativo: *“Hallazgo No. 10 Cuentas Técnicas. Se están utilizando cuentas contables llamadas cuentas Técnicas de naturaleza débito identificadas como 8888888888 y de naturaleza crédito identificadas como 9999999999, bajo el grupo 8 y 9 (cuentas de orden) se incluyen hechos o circunstancias de las cuales pueden generarse derechos que afectan la estructura financiera de la entidad por consiguiente el departamento financiero de COTECMAR no tiene en cuenta la estructura, la dinámica y la clasificación establecida en el Régimen de Contabilidad Pública, al mezclar en los comprobantes contables, asientos de cuentas de Balance contra cuentas de orden lo cual constituye una violación a principios contables”.*

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

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 100, 101 y 102 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“102. 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; (...)”*

(...)

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

*105. Objetividad. La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la*

*identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. (...)*

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

De otra parte, los literales a), e) y g) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, en atención a los principios constitucionales que deben 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, (...)”*.

Por su parte, el numeral 1.1 de la Resolución 357 de 1998 *“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”*, 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 el mismo sentido, la resolución señala que *“(...) 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 comprensible, 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).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones es atendiendo lo dispuesto en los principios, las normas técnicas y los procedimientos contables, así como la estructura, descripción y dinámica del Catálogo General de Cuentas.

En relación con las limitaciones de carácter técnico que presenta el sistema INFOR XA, es responsabilidad de la entidad diseñar e implementar métodos y procedimientos de control interno para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147605 del 07-12-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/confiabilidad
		2.1	8390 Otras cuentas deudoras de control
		2.2	4110 No tributarios
	2.3	5808 Otros gastos ordinarios	
Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones de la licencia para uso y explotación del espectro radioeléctrico concedido a la Empresa Colombia Móvil S. A. E.S.P.	

Doctora  
LEDA ZAWADY LEAL  
Subdirectora Financiera  
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147605, en la cual consulta el procedimiento contable a seguir para reconocer la asignación del permiso concedido por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, mediante Resolución 000443 del 16 de abril de 2010, a la empresa Colombia Móvil S. A. E.S.P., para el acceso, uso y explotación del espectro radioeléctrico hasta por un período de (3) tres años.

El valor del permiso otorgado fue estimado en TRES MILLONES SESENTA MIL DÓLARES (US\$ 3.060.000) por MHz por año, para un total de NUEVE MILLONES CIENTO OCHENTA MIL DÓLARES (US\$ 9.180.000), calculado a la tasa representativa del mercado (TRM) de la fecha de la misma resolución. Dicho permiso tiene como contraprestación una obligación de hacer consistente en brindar cobertura con el servicio móvil terrestre a unas determinadas áreas del país; la obligación de hacer deberá cumplirse en las fechas establecidas, y no podrá sobrepasar el lapso de nueve (9) meses contados a partir de la ejecutoria de la resolución.

Respecto del tema consultado, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En relación con el caso consultado, es de tener en cuenta lo siguiente:

- En primer lugar, de la Resolución 000443 del 16 de abril de 2010 del Ministerio de Tecnologías de la Información, *por medio de la cual se otorga permiso para el uso de unas bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico, en la banda de 1900 MHz, a la Empresa COLOMBIA MÓVIL S. A. E.S.P., para la operación y prestación del servicio móvil terrestre*, se extractan los siguientes aspectos:

*“Que el artículo 75 de la Constitución Política establece que el espectro electromagnético es un bien público inalienable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado y que garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley”.*

*Que el artículo 18 de la Ley 1341 de 2009, establece que son funciones del Ministerio de Tecnologías de la Información y las*

*Comunicaciones, entre otras, planear, asignar, gestionar y controlar el espectro radioeléctrico.*

(...)

*ARTÍCULO PRIMERO. OTORGAMIENTO Y ASIGNACIÓN. Otorgar permiso hasta por el término de tres (3) años para el acceso, uso y explotación del espectro radioeléctrico en las bandas de frecuencia de 1855 MHz a 1860 MHz y de 1935 MHz a 1940 MHz a la empresa COLOMBIA MÓVIL S. A. ESP. (...)*

*ARTÍCULO SEGUNDO. VALOR Y FORMA DE PAGO POR EL DERECHO AL USO Y EXPLOTACIÓN DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO. El valor del espectro radioeléctrico otorgado y asignado mediante la presente resolución a la Empresa COLOMBIA MÓVIL S. A. E.S.P. es equivalente a TRESCIENTOS SEIS MIL DÓLARES (US \$306000.) (sic) por MHz por año, para un total de NUEVE MILLONES CIENTO OCHENTA MIL DÓLARES (US \$ 9.180.000) calculados a la tasa representativa de mercado (TRM) de la fecha de la presente resolución.*

*ARTÍCULO TERCERO. FORMA DE PAGO. El valor del espectro asignado referido en el artículo segundo de la presente resolución, será pagado por la Empresa COLOMBIA MÓVIL S. A. E.S.P., mediante el cumplimiento de una obligación de hacer consistente en brindar cobertura con el servicio móvil terrestre a las áreas del país relacionadas en el Anexo N° 1 (...)* (Subrayado fuera del texto).

- De otra parte, en relación con el tratamiento contable, es necesario atender las disposiciones consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en materia de:

- *Características cualitativas de la información contable pública*, numeral 7, así:

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

de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad."

- Principios de contabilidad pública, numeral 8, respecto de:

"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. (...)

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. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de ejercicios 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.

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación (...)" (Subrayado fuera del texto).

- Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 9, así:

"127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos."

- Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

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 período 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. (...)

263. Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos u operaciones relacionados con los ingresos, gastos y costos de la entidad contable pública.

#### - 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. (...)

#### - 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. (...)

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (Subrayado fuera del texto).

- Las Normas Técnicas relativas a las cuentas de orden, numeral 9.1.5, contemplan:

"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. (...)"

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 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 del texto).

- En materia de registros contables, para el caso consultado es de atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas, respecto de:

- 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."

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos.

#### **DINÁMICA (...)**

##### **SE ACREDITA CON:**

1. Los valores causados por los diferentes conceptos." (Subrayado fuera del texto).

- 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. (...)"

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

1. El valor causado por los diferentes conceptos."

- Cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL: "Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente."

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control.

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

1. El valor de la operación.

##### **SE ACREDITA CON:**

1. La extinción de la causa que dio origen al registro de la operación."

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

### 1. Naturaleza de la transacción

De lo dispuesto en la Resolución 000443 del 16 de abril de 2010 del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, mediante la cual se otorga licencia a la empresa COLOMBIA MÓVIL S. A. E.S.P., para el uso y explotación del espectro radioeléctrico por un lapso de tres años, derecho que fue estimado en la suma de NUEVE MILLONES CIENTO OCHENTA MIL DÓLARES (US\$ 9.180.000), el cual debe ser cancelado por el operador mediante el cumplimiento de la obligación de dar cobertura del servicio móvil terrestre a diferentes áreas del país, se configura una transacción de concesión de un derecho de explotación,

que no genera pago alguno en dinero o bienes a favor del otorgante, sino que la contraprestación consiste en el cumplimiento de la obligación de hacer por parte del beneficiario en los términos de la resolución.

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo a que la Ley 1341 de 2009 establece que el ente encargado de la gestión y control del derecho concedido es el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, es claro que tanto la concesión del derecho de explotación, como el cumplimiento de su pago, son transacciones que deben ser controladas y registradas apropiadamente en la contabilidad del Ministerio, de la forma siguiente:

### 2. Registros contables

#### - Control en cuentas de orden

Teniendo en cuenta lo anterior, corresponde al Ministerio de las Comunicaciones reconocer contablemente tanto la concesión de la licencia, como el cumplimiento del pago de la misma por parte del operador.

En el momento de concesión del derecho, es necesario llevar el control de la transacción a través de cuentas de orden de control, correspondiendo efectuar un débito a la subcuenta -839090- Otras cuentas deudoras de control 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), por el valor estimado del derecho concedido, siendo importante advertir que en caso de que el valor registrado en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control supere el 5% del valor total de la cuenta, dicha situación amerita ser revelada en las correspondientes notas a los estados contables.

#### - Registro del cumplimiento de la obligación por parte del beneficiario

Dado que la transacción genera un compromiso de pago futuro por parte del beneficiario, mediante el cumplimiento de la obligación de hacer, es necesario que a medida que el Ministerio realiza las verificaciones del cumplimiento de la obligación, se proceda a efectuar los registros de la disminución en las cuentas de orden de control, mediante un débito a la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr), y un crédito a la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, por el valor correspondiente al avance del trabajo verificado, hasta completar el pago total de la obligación, momento en el cual quedará cancelada la cuenta de orden de control, que registraba el valor original de la licencia concedida.

#### -Reconocimiento de Ingresos y gastos

De forma simultánea con el registro anterior, a medida que se verifica el cumplimiento de la obligación de hacer, es necesario reconocer tanto el ingreso por el otorgamiento de la licencia, como el correspondiente Gasto representado en la mayor cobertura brindada en el servicio móvil terrestre en diferentes áreas del país, actividades que conciernen con el cometido estatal del Ministerio. El registro contable a realizar en cumplimiento del principio de Asociación, corresponde a un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la Cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito a la subcuenta 411046-Licencias de la Cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS, siendo de advertir que en caso de que el registro en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios supere el 5% del valor de la cuenta, es una situación que amerita revelación en las notas a los estados contables, en cumplimiento de las particulares disposiciones sobre el particular contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-148221 del 15-12-10			
1	TÍTULO	1. 2	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	Tema	1.1 2.1	Características cualitativas de la información contable pública/Confiabilidad Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Consideraciones que debe tener en cuenta la Superintendencia Financiera para evitar saldos por conciliar en operaciones recíprocas por las cuotas de contribución

Doctor  
 LUIS HERNANDO LANOS DÍAZ  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Superintendencia Financiera de Colombia  
 Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148221, en la cual solicita un procedimiento que defina cuál es el período o la vigencia en la cual la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC), debe causar los excedentes presupuestales que se generan a favor de diferentes beneficiarios por concepto de cuota de contribución en un determinado año. Lo anterior por cuanto la mencionada transacción es incorporada en la contabilidad de los entes involucrados en una vigencia diferente a la del reconocimiento por parte de la SFC, quien determina el valor de los excedentes y reconoce el pasivo a favor de los beneficiarios en el mismo año en que se genera dicho concepto, mientras que los entes beneficiarios solamente pueden causar las correspondientes Cuentas por Cobrar con posterioridad a sus cierres contables anuales, cuando tienen conocimiento de la información base del registro reportada por la SFC.

Sobre la anterior inquietud, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

En primer lugar es de tener en cuenta lo dispuesto en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que establece:

*“ARTÍCULO 41. El numeral 5 del artículo 337 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, quedará así:*

*5. Contribuciones. El Superintendente Bancario exigirá a las entidades vigiladas contribuciones, las cuales consistirán en una tarifa que se aplicará sobre el monto total de los activos, incluidos los ajustes integrales por inflación, que registre la entidad vigilada a 30 de junio y 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.*

*a) Causación: La contribución impuesta a las entidades vigiladas a que se refiere el presente artículo se causará el primer día calendario de los meses de enero y julio de cada año;*

*b) Cálculo: La contribución se liquidará conforme a las siguientes reglas:*

*1. Se determinará el monto total del presupuesto de funcionamiento e inversión que demande la Superintendencia en el período anual respectivo.*

*2. El total de las contribuciones corresponderá al monto del presupuesto de funcionamiento e inversión de la Superintendencia deducidos los excedentes de la vigencia anterior;*

*c) Pago: La Superintendencia el 1o. de marzo y el 1o. de agosto de cada año, o antes, exigirá la contribución mencionada. (...)*

De otra parte, es de tener en cuenta la Ley 510 de 1999, que establece:

**“Artículo 66.** Los derechos de inscripción y cuotas que deben pagar las personas inscritas en el Registro Nacional de Valores

*e Intermediarios, así como los derechos por concepto de ofertas públicas en el país y en el exterior, se destinarán a cubrir los programas previstos en el numeral 2 del artículo 15 del Decretoley 831 de 1980, así como a financiar los demás gastos de la Superintendencia de Valores que no sean cubiertos en su totalidad con otros recursos del Presupuesto Nacional. Los derechos y las cuotas a que se refiere el inciso anterior se calcularán cada año por el Superintendente de Valores y se distribuirán equitativamente con base en el patrimonio de los emisores de valores o en su defecto en su presupuesto anual; en el patrimonio de las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia; en el valor de las operaciones de intermediación en el mercado público de valores para los intermediarios no vigilados por la misma Superintendencia, y en el valor total de la oferta que se autorice en el país o en el exterior. (...)*”

De otra parte, el Régimen de Contabilidad Pública, en el marco conceptual, numeral 7 establece las características cualitativas de la información contable pública, entre las cuales contempla:

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

*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 del texto).*

Así mismo, en materia de principios de contabilidad pública, es de tener en cuenta lo referente a:

**“121. 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 1º de enero y el 31 del 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.”*

Por otra parte, en materia de control interno contable, es de atender lo dispuesto en la Resolución 357/2008, sobre el procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que establece:

### **“1.2. Objetivos del control interno contable**

*Son objetivos del control interno contable los siguientes:*

*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.*

*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.(...)*

*k. Establecer los medios necesarios que permitan una efectiva comunicación interna y externa, de la información contable.(...)*

### **3.3. Registro de la totalidad de las operaciones**

*Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.(...)*

### **3.7. Soportes documentales**

*(...) De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.*

*De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.(...)*

### **3.10. Estructura del área contable y gestión por procesos**

*(...) Las entidades también deberán adelantar las acciones tendientes a determinar la forma como circula la información a través de cada organización, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la eliminación o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información. En este análisis deberán determinarse los puntos críticos o más impactantes sobre el resultado del proceso contable, para lo cual pueden elaborarse diagramas de flujo que vinculen a los diferentes procesos desarrollados por la entidad contable pública, que permitan identificar la forma como fluye y debe fluir la información financiera, económica, social y ambiental. La información fluye en las entidades a través de los documentos soporte, por lo cual estos deben estar identificados de manera clara para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad. Con base en los flujogramas las entidades contables públicas pueden identificar los puntos críticos o más impactantes sobre el resultado del proceso contable y proceder a implementar los controles que se requieran.” (Subrayado fuera del texto).*

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo a las anteriores consideraciones para el caso consultado, se concluye:

Atendiendo las disposiciones en materia de características cualitativas de la información contable pública y el principio de contabilidad pública de período contable consignados en el Régimen de Contabilidad Pública, corresponde a la entidad contable pública reconocer y revelar la totalidad de sus transacciones, hechos y operaciones en el correspondiente período en que se originan, a fin de que las cifras de los estados contables reflejen razonablemente la situación y actividad de la entidad contable pública.

En razón de lo anterior, cuando se presentan diferencias de tiempo en los flujos de información base de los registros contables de las entidades que tienen operaciones recíprocas, que pueden subsanarse con la planeación de las fechas de obtención y suministro de la información a los entes involucrados, es procedente que la entidad proveedora de la información proceda a ajustar las fechas de obtención y suministro de la misma, así como también a agilizar el mecanismo por el cual se comunican los datos a los entes involucrados, a fin de que estos los conozcan con antelación a sus cierres contables para su correspondiente incorporación en la contabilidad, en cumplimiento de los requerimientos en materia de obtención y presentación de información contable pública, establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública y el Procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

Teniendo en cuenta que en el caso consultado la información base de los registros de los entes involucrados es generada y suministrada por la misma Superintendencia Financiera, lo pertinente es que esta última se ajuste a lo dispuesto en el párrafo anterior, de forma que los entes beneficiarios dispongan de la información antes de sus cierres contables, y procedan a registrar las correspondientes cuentas por cobrar en el mismo período en que la Superfinanciera registra el valor de los pasivos, permitiendo así el cruce de operaciones recíprocas dentro del proceso de consolidación de la información contable pública.

\*\*\*

## 8.2 RELEVANCIA

CONCEPTO 201010-147496 del 12-10-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	4810 Características cualitativas de la información contable pública/Relevancia/Universalidad Extraordinarios
	Subtema		Reconocimiento de partidas no identificadas en conciliaciones bancarias una vez se han adelantado todos los procedimientos para su identificación.
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Características cualitativas de la información contable pública/Confiabilidad Principios de contabilidad/Registro
	Subtema		Viabilidad de plantear registros contables de ajustes de partidas conciliatorias de cifras agrupadas o totalizadas por períodos, máximo hasta un periodo anual por cuenta

Doctora  
MARÍA CRISTINA LAVERDE TOSCANO  
Édgar Nieto y Asociados Ltda. Auditores  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147496, en la cual plantea su consulta en los siguientes términos:

#### "PREGUNTA No. 1

*Existen en las conciliaciones bancarias partidas que presentan una antigüedad superior a 3 años, de las cuales se agotó el proceso de búsqueda de información en el archivo interno de la entidad, sin lograr resultado alguno que permita esclarecer el origen y concepto de estas. Igualmente, desde hace varios meses, se solicitó a los bancos información que posibilitara identificar la partida pero, a la fecha, no se tiene respuesta alguna.*

*Los lineamientos establecidos en la Resolución 357 del 23 de julio 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, numeral 3.8. Conciliaciones de información señalan que, "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". A la luz de esta normativa y en la perspectiva de efectuar los correspondientes registros contables, **¿cuál sería el procedimiento a seguir frente a las partidas sobre las cuales, después de agotar todos los recursos, no se obtiene información alguna?***

#### PREGUNTA No. 2

*En el marco de las políticas de depuración de partidas conciliatorias de bancos emitidas por la entidad y de las normas contables vigentes, contando con la totalidad de los soportes, tanto de las consignaciones en tránsito como de las consignaciones por registrar de un concepto específico -Rentas-, **¿es técnica y conceptualmente posible plantear ... registros de partidas conciliatorias ... globales -esto es, por periodos extensos, por años o, incluso, un solo ajuste por toda la cuenta-, sin importar lo largo o voluminoso que estos puedan ser?***

- a) *En la práctica el resultado de dichos ajustes globales es el mismo que si estos se plantearan individualmente, esto es, por cada mes e incluso por periodos más cortos.*

- b) *Adicionalmente, a este respecto existe el agravante de que con frecuencia el volumen de partidas por este concepto es inmenso y entonces el trabajo se torna innecesariamente dispendioso, extenso y costoso."*

Adicionalmente, por solicitud de la Contaduría General de la Nación, el consultante mediante correo electrónico amplió el significado del término extenso consignado en la consulta, sobre lo cual aclara: "extenso significa que se ha planteado un solo registro contable, involucrando partidas de períodos que pueden comprender desde un mes hasta 10 años consecutivos, pero es importante aclarar que para ello se elaboró una relación anexa en la cual se detallan las partidas conciliatorias..."

También precisa el consultante que las partidas conciliatorias separan los conceptos de consignaciones en tránsito, y consignaciones por registrar, partidas que son desagregadas en relaciones detalladas, que garantizan en el primer caso el seguimiento individual, y en el segundo, en algunos casos se puede hacer seguimiento individual, y en otros se presentan valores sumariados, con la indicación de la conformación de cada partida.

### CONSIDERACIONES

#### 1. Procedimiento a seguir, en aquellos casos de conciliaciones bancarias con partidas no identificadas

A este respecto es de tener en cuenta lo consignado en el Régimen de Contabilidad Pública en materia de características cualitativas de la información, y procedimientos de contabilidad pública según se relaciona a continuación:

*"107. Relevancia. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad." (Su-  
brayado fuera del 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 debida-*

mente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública." (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, 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, establece: "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 lo concerniente al tratamiento contable de partidas conciliatorias no identificadas, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la dinámica de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, expresa:

#### **"DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

(...)

##### **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.

De otra parte, 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".

**2.** Viabilidad de plantear registros contables de ajustes de partidas conciliatorias de cifras agrupadas o totalizadas por períodos extensos, esto es varios años o, incluso un ajuste por toda la cuenta.

A este respecto, es de tener en cuenta lo consignado en el Régimen de Contabilidad Pública en materia de características cualitativas de la información, principios de contabilidad pública, y comprobantes de contabilidad, de acuerdo con lo expresado en los siguientes párrafos:

"103. Confiabilidad. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la confiabilidad es consecuencia de la observancia de la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad." (Subrayado fuera del texto).

"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 del texto).

"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." (Subrayado fuera del texto).

"341. Los comprobantes deben incorporar información de máximo un mes, por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior. Podrán agrupar o resumir varias operaciones realizadas por las diversas áreas de la entidad contable pública." (Subrayado fuera de texto).

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

Así mismo, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece lo siguiente:

#### **"1.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE:**

(...)

"d) Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública."

(...)

"f) Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable."

"1.4 **RIESGOS DE ÍNDOLE CONTABLE:** "Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia, y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en 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.*

(...)

*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 del texto).*

*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”.*

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado se concluye lo siguiente:

1. Procedimiento a seguir, en aquellos casos de conciliaciones bancarias con partidas no identificadas.

Atendiendo disposiciones consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública para la correcta incorporación en la contabilidad de partidas conciliatorias, la entidad contable pública debe revelar la totalidad de las transacciones, hechos y operaciones que afectan su situación, por tratarse de recursos que se encuentran en su poder, en cumplimiento de la característica cualitativa de la información contable pública de Relevancia, para lo cual debe atenderse la condición de universalidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, a fin de evitar que las entidades mantengan por tiempo indefinido valores reflejados únicamente en las conciliaciones bancarias, es necesario que adelanten las gestiones administrativas correspondientes para obtener los documentos soporte

que permitan identificar el origen de dichas partidas y proceder así a su correcto registro en la contabilidad.

En el caso consultado, la doctrina contable pública ha establecido que una vez la entidad haya realizado de forma exhaustiva todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados, y esto no haya sido posible, se deben reconocer los valores no identificados, como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

2. Viabilidad de plantear registros contables de ajustes de partidas conciliatorias de cifras grupadas o totalizadas por periodos extensos, esto es varios años o incluso un ajuste por toda la cuenta:

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.

Con el fin de garantizar que la información contable pública cumpla con la característica cualitativa de la información contable pública de confiabilidad, que a su vez debe cumplir con la condición de verificabilidad, es de tener en cuenta que en aquellos casos de registros de ajustes derivados de conciliaciones bancarias de ejercicios anteriores, que ameritan sumaria de partidas, en razón de los grandes volúmenes de información, es necesario que cada registro contable como máximo agrupe transacciones hasta por un período anual, de forma que se pueda asociar cada registro de ajuste con el año en que se originaron las partidas conciliatorias, sin perjuicio de que en los documentos soporte del comprobante tanto internos como externos, se pueda hacer el seguimiento y verificación mensual de las partidas objeto de ajuste.

Lo anterior con el fin de facilitar el seguimiento de la información, por lapsos de tiempo utilizados en la práctica contable, con lo cual de una parte se facilita el análisis segmentado de partidas globales, y de otra se brinda un mayor control respecto de ajustes que puedan implicar riesgos de índole contable, en aras de mantener la calidad de la información de los estados contables de la entidad contable pública.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143523 del 14-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Características cualitativas de la información contable pública/Relevancia Principios de contabilidad pública/Revelación
	<b>Subtema</b>		Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en subcuentas “Otros” que superan el 5% de la cuenta, considerando que el uso de dichas subcuentas no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de los hechos u operaciones

Doctor

RAFAEL CHAVARRO ENCISO

Asesor Coordinador Grupo Financiero

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143523, en la que solicita crear en el Catálogo General de Cuentas, las subcuentas para registrar las provisiones por concepto de arrendamientos registrados en la subcuenta 147006 y de créditos a

empleados registrados en la subcuenta 147012, así como los posibles derechos por concepto de multas registrados actualmente en la subcuenta 812190, teniendo en cuenta que tales operaciones se vienen reconociendo en las subcuentas “otros” superando en todos los casos el 5% del valor de la cuenta respectiva.

## CONSIDERACIONES

Como usted señala en su comunicación el “Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos” prescribe que debe evitarse la utilización de la subcuenta “otros” especialmente cuando el valor de la misma supera el cinco (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte. Señala el mismo procedimiento 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’.* 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.”

Así las cosas, atendiendo el criterio de materialidad y la importancia de la adecuada revelación, el uso de la subcuenta “otros” no necesariamente constituye un incumplimiento normativo, por lo cual una vez verificada la adecuada clasificación de los conceptos u operaciones cabe entonces señalar, frente a la solicitud de crear las subcuentas correspondientes a la provisión para deudores por concepto de arrendamientos y créditos a empleados, que haciendo parte los dos conceptos de la cuenta “Otros deudores”, y, guardando la consistencia en la estructura del catálogo de cuentas la provisión debe registrarse bajo el concepto de la misma denominación.

En lo concerniente a la discriminación de la cuenta de orden deudora 8121- RECURSOS Y DERECHOS POTENCIALES, para registrar las multas impuestas, atendiendo la descripción de la cuenta *“Representa el valor de las estimaciones relacionadas con la subvaluación y/o expectativas de nuevos recursos o derechos”* y dadas las características de la operación, se verifica una adecuada clasificación por parte de la entidad, sin que se haga necesaria la apertura de un nuevo concepto en el catálogo puesto que allí se revelan la totalidad y generalidad de derechos cuya valuación y certeza no están determinadas actualmente.

## CONCLUSIÓN

Una vez evaluada la pertinencia de la creación de las subcuentas solicitadas y la adecuada clasificación de las operaciones por parte del Ministerio, no se estima pertinente la apertura de los conceptos solicitados en el Catálogo General de Cuentas del RCP, por lo cual con el propósito de garantizar la revelación plena, comedidamente me permito instruirle que cuando el saldo de las subcuentas denominadas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta, y se haya verificado la adecuada clasificación de la operación, la entidad contable pública debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para su mejor comprensión.

\*\*\*

### 8.2.1 Materialidad

CONCEPTO 20106-144611 del 30-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/Materialidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de transacciones en las subcuentas “otros” cuando su saldo es superior al 5%
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Estructura y descripciones de las clases
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento a nivel de auxiliar de los mayores valores generados en las retenciones en la fuente del IVA por operaciones con el Régimen simplificado

Doctor  
MARTÍN OVIDIO VASCO ARENAS  
Contador  
Indeportes Antioquia  
Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20106-144611, mediante la cual consulta si *“las cuentas 250515-Otras Primas; 512090-Otros impuestos y contribuciones y 520244-Otras Primas; ¿están comprendidas dentro de las subcuentas cuyo saldo no debe ser superior al 5% de la cuenta que las agrupa, de conformidad con los procedimientos contables?”*, y solicita la creación de una cuenta (...) *con el fin de reconocer el gasto que las entidades deben asumir cuando hacen operaciones con personas pertenecientes al régimen simplificado del impuesto a las ventas”*.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

- Concepto de Otros

El párrafo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, esta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible”* y el párrafo 10, del mismo

texto normativo indica que *“(…) para que la información sea Relevante debe satisfacer antes las condiciones de Oportunidad, Materialidad y Universalidad (...)”* (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, el párrafo 109 indica que *“La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados”*. (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la materialidad de la magnitud de las partidas reveladas, el párrafo 358 del Plan General de Contabilidad Pública especifica que *“En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese este clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados”* y el párrafo 359 establece que *“Para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total (...)”*.

Por su parte, el numeral 11 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos señala 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*” (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, las subcuentas 250515-Otras Primas; 512090-Otros impuestos y contribuciones y 520244-Otras Primas, mencionadas en su consulta, hacen parte de las subcuentas a las cuales les aplica el mencionado criterio de materialidad a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

- Solicitud creación de subcuenta

Respecto a la solicitud de creación de una cuenta con el objeto de registrar los impuestos asumidos en virtud de la retención en la fuente practicada a título de impuesto sobre las ventas a los contribuyentes del Régimen Simplificado, nos permitimos informarle lo siguiente:

El párrafo 414 del Plan General de Contabilidad Pública 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 información” 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”.

**8.2.2 Universalidad:** Ver conceptos 2010-147496, 20101-138963

**8.3 COMPRENSIBILIDAD:** Ver conceptos 200911-137146, 20102-140668

## 9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

### 9.1 GESTIÓN CONTINUADA

CONCEPTO 20104-142023 del 21-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL-PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/Gestión continuada/Revelación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE.

Doctora  
YENCY AURORA RICO  
Profesional Universitario Contabilidad  
ESE Hospital San José del Guaviare  
San José del Guaviare

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104 – 142023, en la cual consulta sobre el procedimiento para reconocer contablemente las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, entidad intervenida por la Superintendencia de Salud, y la Caja de Previsión de Comunicaciones (CAPRECOM), entidad que, según los términos del contrato, prestará los servicios de salud que atendía el hospital.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

### CONSIDERACIONES

La ESE Hospital San José del Guaviare, en intervención por la Superintendencia Nacional de Salud, suscribió un contrato interadministrativo con la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM, el cual en la cláusula primera indica: “A partir del 5 de diciembre de 2009, CAPRECOM asume de manera autónoma

### CONCLUSIÓN

En atención a las citadas consideraciones, se concluye que las cuantías reveladas en el saldo de las subcuentas denominadas “otros” no deben superar el 5% del saldo de la respectiva cuenta, criterio que es aplicable, entre otras, a las subcuentas 250515-Otras Primas, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES; la subcuenta 512090-Otros impuestos y contribuciones, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y la subcuenta y 520244-Otras Primas, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS.

No obstante, corresponde a la Contaduría General de la Nación evaluar los casos particulares a solicitud de las entidades contables públicas y determinar las modificaciones al Catálogo General de Cuentas, parte integral de Régimen de Contabilidad Pública, si a ello hubiere lugar.

No es necesario crear la cuenta solicitada por Indeportes Antioquia puesto que la entidad contable pública puede desagregar, a nivel auxiliar y a partir del séptimo dígito, las subcuentas que registran los respectivos costos y gastos, con el fin de reconocer los mayores valores generados en las retenciones en la fuente del IVA por operaciones con el Régimen simplificado, sin perjuicio de que se cumpla con las normas tributarias aplicables al respectivo caso.

\*\*\*

*la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud de baja, mediana y alta complejidad a la población objeto de la ESE por parte de CAPRECOM, bajo un esquema de atención integral a los distintos usuarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud Colombiano, propendiendo por el mejoramiento en la prestación de los servicios y garantizando una oferta de servicios hospitalarios que satisfaga la demanda de estos por parte de los habitantes del departamento del Guaviare y su área de influencia.”.*

La cláusula tercera del Contrato define las obligaciones de la ESE, de las cuales, algunas inciden en la información financiera de la ESE, como: Atender las obligaciones que presente la entidad contable pública, registrar las transferencias de la Nación, registrar los pasivos laborales, presentar cuentas de cobro a Caprecom para el pago del personal, trasladar a Caprecom los bienes muebles e inmuebles debidamente inventariados, registrar la remuneración de Caprecom por el desarrollo del convenio.

Así mismo, la cláusula novena del Contrato indica: *“Todos los recursos que se generen por la operación, a partir de la suscripción del presente CONTRATO, serán administrados por CAPRECOM. Dichos recursos serán destinados exclusivamente a cubrir los gastos de la operación: por consiguiente, los únicos dineros que podrán ser utilizados directamente por la ESE son los correspondientes a los gastos de administración.”*

De conformidad con la normativa contable pública, los Principios de Contabilidad contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, definidos en los párrafos 115 y 122 del Plan General de Contabilidad Pública, indican:

*“115 Gestión Continuada. Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto.”*

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

Por su parte, las normas técnicas del Régimen de Contabilidad Pública, relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en los párrafos 260 y 262 del Plan General de Contabilidad Pública, establecen:

*“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 período contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.”*

*“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.”*

El numeral 16 relativo a las notas del Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dice: *“Las notas a los estados contables básicos son parte integral de estos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, (...)”*

## CONCLUSIÓN

Por lo expuesto en las consideraciones, y dado que de acuerdo con los términos del contrato celebrado con CAPRECOM, la ESE Hospital San José del Guaviare conserva su naturaleza jurídica, los recursos generados por la administración de los servicios de salud, son de su propiedad y deben ser registrados por la ESE, toda vez que el contrato suscrito con Caprecom es de ejecución transitoria para superar situaciones particulares y concretas.

En consecuencia, CAPRECOM, debe entregar a la ESE la información necesaria para que esta entidad reconozca los Ingresos, Gastos operacionales y Costos y pueda, aun cuando no atienda directamente los servicios de salud, revelar en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, el resultado de la operación relacionada con el objeto social de la ESE, así no reciba la totalidad de los recursos.

Es pertinente indicar que en las notas a los estados contables, la ESE Hospital San José del Guaviare, informará a los usuarios de la información contable la circunstancia que presenta la entidad contable pública, así como su incidencia en los resultados.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148574 del 09-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad pública/Gestión continuada/Medición/Prudencia/Causación o devengo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el registro de provisiones relacionadas con la indemnización de personal, en una eventual liquidación de la entidad

Doctora  
MARLÉN RUBIANO AVELINO  
Subdirectora Financiera  
Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148574, en la cual consulta el procedimiento contable que se debe seguir para el correcto registro de las provisiones relacionadas con la indemnización de personal, en una eventual liquidación de la entidad. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 13 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que: *“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 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 115 del mismo instrumento normativo, expresa en relación con el principio de contabilidad pública de Gestión Continuada, que: "Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto". (Subrayado fuera de texto).

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

El párrafo 120 en referencia al principio de la Prudencia, establece que: "(...) 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 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. (...)".

Así mismo, el párrafo 416 del Marco Conceptual citado, relacionado con la Estructura y descripción de las clases, define los Pasivos como: "Está integrada por las cuentas que representan 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 funciones de cometido estatal. (...)".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con los principios de contabilidad pública de Gestión Continuada, Medición, Prudencia y Causación o devengo, el Departamento Administrativo de Seguridad (DAS) no debe reconocer gastos ni pasivos estimados por concepto de indemnizaciones de personal, con fundamento en la expectativa de una posible liquidación de la entidad.

Las obligaciones que se deriven de una eventual liquidación solamente se pueden reconocer con base en la norma que ordene la liquidación de la entidad y los actos administrativos que determinen el número de personal que se debe retirar, las condiciones del retiro y la fecha del mismo. En esa medida, en el caso en que se ordenara la liquidación de la entidad, las indemnizaciones que se originen en la cancelación de contratos de trabajo deberán registrarse mediante un débito en la subcuenta 510203-Indemnizaciones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o 520303-Indemnizaciones, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, según se trate de personal asociado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, y un crédito en la subcuenta 250508-Indemnizaciones, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

\*\*\*

## 9.2 REGISTRO

CONCEPTO 200911-137129 del 04-01-10			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad/Registro/Devengo o causación/Periodo Contable
	Subtema	1.1.1	Consideraciones para efectuar los reembolsos de caja menor, y obligatoriedad de realizarlos al cierre del período contable

Doctor  
LIBARDO CÓRDOBA SALDARRIAGA  
Contralor Municipal  
Contraloría Municipal de Bello  
Bello (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137129, mediante la cual plantea que actualmente se reembolsa la caja menor cada vez que la suma reglamentada se ejecuta hasta el 80%, legalizando aproximadamente cada dos meses, y solicita aclarar qué tanto afecta esto la oportunidad y razonabilidad de dichos registros en los estados financieros y si es necesario legalizar mensualmente la caja menor, independientemente del monto ejecutado. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Para resolver su inquietud en relación con el momento en que se deben causar los gastos, es necesario remitirse a los siguientes principios:

116. "Registro. los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida."

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

121. "Período Contable 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).

De otra parte, la caja menor está definida como *“Fondo fijo establecido en efectivo a cargo de un empleado con el fin de realizar pagos de menor cuantía”* <sup>(1)</sup>

El principal objetivo de la caja menor es facilitar la disponibilidad de recursos líquidos para cubrir los gastos menores que requieren agilidad en su ejecución y que resultaría ineficiente someterlos a los procedimientos de pago.

Las entidades públicas emiten sus propios reglamentos para la constitución, manejo, reembolso y control de las cajas menores, sujetas a la normatividad que les aplique en el nivel que les corresponde, y generalmente establecen un porcentaje como parámetro para proceder a ejecutar los reembolsos.

Las entidades deben efectuar estimaciones racionales tanto del monto total de la caja menor como de los rubros presupuestales que pueden ejecutarse a través de esta, los cuales deben ser sujetos a ajustes, con el propósito de que no se congelen recursos por largos períodos de tiempo, sin detrimento del propósito de evitar en forma recurrente los dispendiosos trámites aplicables a los procedimientos normales de pago utilizando cuentas corrientes u otros medios financieros.

En la ejecución de gastos por cajas menores pueden resultar involucradas operaciones que tienen incidencia con obligaciones legales con plazos definidos, como pueden ser las de orden tributario o de otra naturaleza, las cuales deben ser objeto de reconocimiento oportuno.

Por su parte, en el numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, define el Control Interno Contable como el *“Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los*

*directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública”.*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se concluye que para los reembolsos de caja menor, en función de las características, definición, objetivos y reglamentación de las mismas, se puede establecer que no existe un marco normativo que establezca un período predeterminado para efectuar las legalizaciones de éstos instrumentos de manejo financiero que dotan a las entidades públicas de una herramienta para facilitar los pagos menores.

Dado que a través de las cajas menores se ejecutan pagos de menor cuantía, se espera que en estas no se acumulen valores importantes que puedan afectar la razonabilidad de los gastos, siempre que tengan una cuantía razonable frente a las magnitudes presupuestales de la entidad pública respectiva, y que los rubros presupuestales asignados tengan correspondencia con los objetivos perseguidos en su constitución.

De otra parte, el momento de los reembolsos no puede obedecer a un único criterio, y en consecuencia deben conjugarse diferentes elementos, partiendo de la reglamentación propia de cada entidad, sin detrimento de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias o de orden legal que puedan estar asociados a los pagos ejecutados con la caja menor, o con las necesidades de información como bien podrían ser la generación de estados contables intermedios, informes y reportes con fines administrativos o de cumplimiento de formalidades ante la Contaduría General de la Nación, Juntas Directivas u otras instancias y organismos, en cuyo caso debe darse oportuno cumplimiento al principio de registro.

En todo caso, es imprescindible pensar en la obligatoriedad de efectuar un reembolso de caja menor al cierre del período, a efectos de dar cumplimiento con los principios de Período Contable y Devengo o Causación.

\*\*\*

CONCEPTO 20103-141387 del 19-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de Contabilidad/Registro/Devengo o causación/Periodo contable
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad de registrar todas las transacciones u operaciones que incidan en los resultados del período, teniendo en cuenta que no se registraron oportunamente y se carece de soportes contables

Doctora

MARÍA BRIGITTE BARGUIL ORREGO

Agente Interventor designada por la Superintendencia Nacional de Salud  
E.S.E. Hospital La Candelaria  
El Banco – Magdalena

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141387, en la cual consulta el procedimiento a seguir por la E.S.E. Hospital La Candelaria, teniendo en cuenta lo siguiente: *“Hallazgo: Durante el primer semestre de la vigencia 2009, en gastos se comprometieron \$1.631.737.705.00, de lo cuales se realizaron unos pagos por la suma de \$1.219.189.094.00, que no contaban con los debidos soportes presupuestales y contables, por lo tanto no se encuentran registrados en las ejecuciones presupuestales y en los estados financieros de la E.S.E.”*

También señala que la información correspondiente al cuarto trimestre no fue avalada por la Secretaría de Salud, considerando que los valores no están registrados contable y presupuestalmente. Así mismo, los gastos no observaron el proceso contable ni presupuestal debido. Por lo tanto, desea saber si existe algún limitante para registrar los valores de manera extemporánea.

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

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 20, 61, 62, 116, 117, 121, 224 y 295 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*“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.*

(...)

*61. 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. 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).

*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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.”* (Subrayado fuera de texto).

(...)

*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.* (Subrayado fuera de texto).

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

*121. 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. 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).

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

(...)

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

*295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.”*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro, devengo o causación y período contable, los hechos, operaciones y transacciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones. En consecuencia, los registros que alimentan los libros principales deben efectuarse mensualmente para reconocer los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que afectan los estados contables.

Ahora bien, con independencia de las formalidades presupuestales o administrativas que las entidades públicas deben cumplir para asumir compromisos y obligaciones con cargo a los recursos públicos, el tratamiento contable impone la obligatoriedad de registrar toda transacción u operación que incida en los resultados del período, en el entendido de que la esencia financiera, económica, social y ambiental de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, máxime cuando impera la presunción de legalidad, razón por la cual, si efectivamente los gastos se llevaron a cabo, la entidad debió constituir la obligación oportunamente y a su vez reconocer y revelar el pago correspondiente en su contabilidad.

Así las cosas, la entidad debe proceder a incorporar en los registros mensuales de cada mes, previa estructuración o reconstrucción de los soportes contables que respaldan los registros, los correspondientes hechos, operaciones y transacciones, toda vez que el monto no registrado equivale al setenta y cinco por ciento (75%) de los movimientos respectivos.

En relación con los soportes presupuestales, me permito informarle que se le dio traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante el Expediente 20103-141645 del 16 de marzo de 2010, de conformidad con lo expresado en el Artículo 33

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. Lo anterior, teniendo en cuenta que su solicitud adicionalmente contiene aspectos relacionados con ejecuciones presupuestales que

no se refieren a la interpretación de las normas contables públicas en concordancia con lo establecido por el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-142966 del 18-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de Contabilidad/Registro/Devengo o causación
		2.1	<b>5815</b> Ajuste de ejercicios anteriores
		2.2	<b>2505</b> Salarios y prestaciones sociales
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de obligaciones laborales no causadas	
2	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión
		2.1	<b>3125</b> Patrimonio público incorporado
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de obligaciones laborales de la liquidada Empomil, asumidas por el Municipio de Momil

Doctora

MAIRA BRANGO OLASCOAGA

Jefe de Contabilidad

Alcaldía de Momil

Momil (Córdoba)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20105-142966, en el cual consulta la forma de contabilizar una obligación laboral contraída y no causada en el 2003, y además pregunta cómo debe incorporar una obligación de Empomil (ya liquidada) que asumió el Municipio en los años 2006 y 2007. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en diferentes párrafos, establece:

*“61. 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. 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.*

*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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten*

*incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.*

(...)

*116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.*

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

(...)

*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, (...).*

(...)

*282. Noción. 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.

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. (...).

295. *Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe en diferentes cuentas:

**2505-SALARIOS Y PRESTACIONES**, como: *“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”.*

La dinámica de la cuenta señala que se acredita con *“El valor de las liquidaciones de nómina por cada uno de los conceptos”.*

**3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO**, como: *“el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.*

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

Así mismo, la dinámica de la cuenta establece que se debita con *“El valor de las obligaciones recibidas durante el período contable”.*

**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”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 10 del Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de General de Contabilidad Pública, señala: *“La entidad contable pública receptora de las obligaciones, las incorpora, registrando el detalle de los conceptos asociados, en las subcuentas y cuentas respectivas, debitando la subcuenta 312527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. (...)*

*La incorporación de obligaciones debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro y devengo o causación, los hechos, operaciones y transacciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación de los gastos con el período en el cual deben medirse los resultados de las actividades.

Por lo anterior, el proceso contable y los principios de contabilidad pública indican la obligatoriedad de causar toda transacción u operación que incida en los resultados del período, máxime cuando efectivamente los gastos se realizaron. Por ello, la entidad debió registrar la obligación oportunamente y a su vez reconocer y revelar el pago correspondiente en su contabilidad.

En este orden de ideas, las obligaciones laborales no causadas en el año 2003, se deben reconocer en el período actual, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES y acreditando la(s) subcuenta(s) que identifica(n) la obligación en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, debiendo explicar en las notas a los estados contables la situación presentada.

Con respecto a la obligación asumida de la extinta Empomil, dicha incorporación se efectúa debitando la subcuenta 312527-OBLIGACIONES (Db) de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO y acreditando la(s) subcuenta(s) que identifica(n) la obligación de cuenta correspondiente del pasivo, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de tal obligación.

En el momento de cancelar los pasivos incorporados, debita las subcuentas y cuentas correspondiente del pasivo y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143316 del 23-06-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL- PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	4114 Principios de contabilidad/Registro/Causación o devengo/Prudencia Aportes sobre la nómina
	Subtema		Reconocimiento y causación por parte del SENA de los ingresos parafiscales
2	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Estructura básica del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de aplicar el Decreto 2649 de 1993 para el sector público

Doctor

LUIS EDUARDO BOLAÑO TAFUR

Contraloría General de la República

Comisión de Auditoría Fiscal ante el SENA Vig. 2009

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20105-143316, en el cual consulta: “Cumpliendo con el Decreto 2649 de 1993 y el Régimen de la Contabilidad Pública, ¿está eximido el SENA de Registrar sus ingresos parafiscales aplicando el principio de causación?” Lo anterior, teniendo en cuenta que: “Si bien es cierto que una mínima parte de los ingresos producto de la parafiscalidad del SENA, son objeto de fiscalización por elusión o evasión y que sus ingresos en gran porcentaje son parafiscales, al formar parte del Presupuesto General de la Nación y debido a que registran la estimación de su cuantía, considero que contablemente deben y pueden registrar su causación”.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud 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.

En ejercicio de las facultades constitucionales y legales que se le atribuyen a la Contaduría General de la Nación, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 354 de 2007, “por medio de la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación”, la cual en su artículo 5º, señala: “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 artículo 17 de la Ley 21 de 1982 “Por la cual se modifica el régimen del Subsidio familiar y se dictan otras disposiciones”, señala:

*“Para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del Subsidio Familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) Escuela Industrial e Institutos Técnicos, se entiende por nómina mensual de salarios la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la Ley Laboral, cualquiera que sea su denominación y además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 1º del artículo 1º de la Ley 89 de 1988 “por la cual se asignan recursos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones”, establece: “Estos aportes se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y se recaudarán en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales (ISS) o los del subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

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 1º 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).

Desde el punto de vista contable, los párrafos 104, 116, 117, 120, 152 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“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.*

(...)

*116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.*

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

(...)

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

(...)

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

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1402-APORTES SOBRE NÓMINA, como: “el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública por concepto de ingresos creados por disposiciones legales, originados en pagos obligatorios sobre la nómina de entidades públicas o privadas. (Subrayado fuera de texto).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4114-Aportes sobre la Nómina”.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “El valor de los aportes causados”. Y se acredita con: 1- El valor del pago total o parcial. 2- El valor de los derechos castigados por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes. 3- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen”. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro, devengo o causación y prudencia, las transacciones, hechos y operaciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el periodo en el cual deben medirse los resultados de las operaciones. En consecuencia, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), debe reconocer y causar los aportes sobre la nómina con las liquidaciones y los actos administrativos que dejan en firme la ocurrencia del hecho generador del ingreso.

Los derechos originados en pagos obligatorios sobre la nómina de entidades públicas o privadas, se reconocen debitando la subcuenta 140201-SENA, de la cuenta 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y acreditando la subcuenta 411401-SENA, de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

Con respecto al Decreto 2649 de 1993 citado en la consulta, es importante recordarle que mediante doctrina la Contaduría General de la Nación ha señalado que “Cualquier aplicación que se haya hecho del Decreto 2649 de 1993 para el sector público en cuanto a los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, tuvo que ser con anterioridad a la expedición de las normas de contabilidad pública emitidas por el Contador General, por lo que respondiendo concretamente a su pregunta este despacho considera que las normas contenidas en el Decreto 2649 de 1993 son aplicables solo para el sector privado, (...).”

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143315 del 14-07-10			
Reitera el concepto 5601 del 28 -08-de 1997			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Principios de contabilidad/Registro/Devengo o causación
		2.1	4321 Servicio de acueducto
		2.2	4322 Servicio de alcantarillado
	2.3	4323 Servicio de aseo	
Subtema		Reconocimiento de la causación por la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de una empresa de orden territorial	

Doctora  
ROCÍO CASTAÑEDA CAMELO  
Contador Público  
Facativá-Cundinamarca

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, radicada con el expediente 20105-143315, en la cual consulta:

“Hay una empresa de servicios públicos del orden territorial, que presta los servicios de Acueducto, Alcantarillado y Aseo y por su objeto social no está obligada a expedir facturas, pero lo realiza facturando periodos

anteriores, es decir con fecha mayo factura el periodo marzo-abril de 2010, la pregunta sería ¿en qué fecha debe realizar la causación o el respectivo registro contable, para no ir en contra de los principios contables y tributarios (sic).

Lo anterior debido a que queremos unificar los diferentes criterios generados en torno a este tema, por lo que les solicitamos soportar la respuesta con el concepto normativo”.

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública 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. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyen en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.*

*119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas (...).” (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, en relación con los 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. 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 de derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.*

En el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS expresa que *“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.*

SE DEBITA CON:

(...)

2. *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.*

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 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).*

## CONCLUSIÓN

Los ingresos por concepto de la prestación de Servicios Públicos Domiciliarios deben ser reconocidos en el momento en que se prestan los respectivos servicios, esto es, en el periodo en el cual surjan los derechos de cobro para la entidad contable pública, con independencia de la fecha en el cual se expida la factura, al paso que debe garantizarse la adecuada asociación de los ingresos con los respectivos costos dentro del período al cual corresponden y la determinación de los resultados.

En ese sentido, si el ciclo o periodo en el cual se presta el servicio es anterior a la fecha de la elaboración de la factura y la entidad puede medir confiable los ingresos correspondientes, debe proceder a causar un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO y 4323-SERVICIO DE ASEO y un débito a las subcuentas que corresponda, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, incluso si aún no ha expedido la factura.

De conformidad con las disposiciones anteriormente revisadas, este Despacho reitera lo expresado por la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 5601 del 28 de agosto de 1997, en el sentido de que *“las empresas de servicios deberán registrar los ingresos en el mes correspondiente, por el valor liquidado a la fecha de corte establecida, y no cuando se produzca la facturación o la corriente financiera de cobros”.*

\*\*\*

### 9.3 DEVENGO O CAUSACIÓN

CONCEPTO 200912-138719 del 03-02-10			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Principios de Contabilidad/Devengo o causación Normas técnicas relativas a los pasivos/Cuentas por pagar
	Subtema		Inviabilidad de reconocer un pasivo real en la contabilidad financiera cuando existe el compromiso presupuestal que corresponde a un contrato debidamente legalizado, pero del cual no se ha recibido ningún bien ni servicio.

Doctora

YINETH BOHÓRQUEZ PINTO

Contadora Fondo de Desarrollo Local de Tunjuelito

Alcaldía Mayor de Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138719 en la cual consulta sobre el momento en el cual se debe reconocer un pasivo y cuál es el soporte idóneo para su reconocimiento.

En la comunicación se indica que dicha consulta se efectúa en razón a que la Contraloría Distrital ha realizado continuas observaciones donde se expresa que las *“obligaciones por pagar que se presentan presupuestalmente también se deben presentar como pasivo real en los Estados Financieros.”* Seguidamente, se hace la precisión *“que las obligaciones presupuestales obedecen a contratos de los cuales no se ha recibido ningún bien ni servicio”*.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

El párrafo 61 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), define el proceso contable como *“un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. (...)”*.

Además, el párrafo 62 señala que *“El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, (...)”* (Subrayado fuera de texto).

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

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

112. Racionalidad. *La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.*

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

Así mismo, el párrafo 117 del PGCP enuncia el principio de Contabilidad Pública de Devengo o Causación como *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 202 del PGCP, en lo relacionado con la Norma técnica de pasivos, establece que *“Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”* (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 337 y 338 del PGCP, al determinar la Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, prescribe en relación con los soportes de contabilidad, lo siguiente:

*“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.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el documento denominado ASPECTOS PRÁCTICOS DEL SISTEMA PRESUPUESTAL COLOMBIANO, publicado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el numeral 3.2.2.3 explica los conceptos de Compromiso y Registro Presupuestal del Compromiso, así:

*“Son compromisos los actos y contratos expedidos o celebrados por los órganos públicos, en desarrollo de la capacidad de contratar y de comprometer el presupuesto, realizados en cumplimiento de las funciones públicas asignadas por la ley. Dichos actos deben desarrollar el objeto de la apropiación presupuestal. Previamente a la adquisición del compromiso (bien sea a través de la expedición de actos administrativos*

o de la celebración de contratos), la entidad ejecutora debe contar con el respectivo certificado de disponibilidad presupuestal.

Ahora bien, se entiende por registro presupuestal del compromiso la imputación presupuestal mediante la cual se afecta en forma definitiva la apropiación, garantizando que ésta solo se utilizará para ese fin. Esta operación indica el valor y el plazo de las prestaciones a las que haya lugar. El acto del registro perfecciona, por tanto, el compromiso. (Art. 71 EOP). (Subrayado fuera de texto).

El mismo documento, en el numeral 3.2.2.4, define la Obligación presupuestal en los siguientes términos:

“Se entiende por obligación exigible de pago el monto adeudado por el ente público como consecuencia del perfeccionamiento y cumplimiento –total o parcial– de los compromisos adquiridos, equivalente al valor de los bienes recibidos, servicios prestados y demás exigibilidades pendientes de pago, incluidos los anticipos no pagados que se hayan pactado en desarrollo de las normas presupuestales y de contratación administrativa.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que:

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140553 del 10-02-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	5408 Principios de contabilidad/Devengo o causación Sistema general de participaciones
	Subtema		Reconocimiento de la última doceava del sistema General de Participaciones por parte del Ministerio de Educación Nacional

Doctor

JUAN GUILLERMO HOYOS

Subcontador de Centralización de la Información

Contaduría General de la Nación

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140553, en la cual consultan, en el contexto del concepto No. 200910-135253 y el Instructivo 9 de 2009 expedido por la Contaduría General de la Nación, cuál es el tratamiento contable que debe hacer el Ministerio de Educación Nacional, para causar la última doceava del Sistema General de Participaciones. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de Contabilidad Pública 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”.

De otra parte, la descripción de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, contenida en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece que: “Representa el valor de los recursos transferidos por la Nación a entidades del nivel territorial de conformidad con los porcentajes establecidos en la ley,

Con base en el principio de causación y en las Normas técnicas relativas a los pasivos, el reconocimiento de los pasivos debe hacerse en el momento en que suceden los hechos económicos, con el fin de garantizar la confiabilidad de la información contable, lo cual coincide temporalmente con el momento en que presupuestalmente se reconocen las obligaciones exigibles, en los casos en que exista perfeccionamiento y cumplimiento, total o parcial, de los compromisos adquiridos.

Ahora bien, cuando existan compromisos presupuestales que corresponden a contratos debidamente legalizados pero de los cuales no se ha recibido ningún bien ni servicio, presupuestalmente, se debe efectuar el registro presupuestal correspondiente y en la contabilidad financiera no aplica registro alguno a título de pasivo real.

Los documentos soporte idóneos para el reconocimiento de los pasivos, son todas aquellas relaciones, escritos o mensajes de datos, de origen externos que describen y evidencien adecuadamente las transacciones que realicen las entidades contables públicas, tales como facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad pública financiera.

*para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 240314-Sistema General de Participaciones. 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”.*

Respecto al reconocimiento contable de las transferencias, el párrafo 269 del Régimen de Contabilidad Pública dispone 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”.

## CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que atendiendo el principio de causación o devengo, la última doceava del Sistema General de Participaciones se causa en el período al cual corresponda, una vez el Ministerio de Educación haya expedido el acto de reconocimiento de la obligación, atendiendo lo establecido en el artículo 357 de la Constitución Política, el artículo 2º de la Ley 715 de 2001 y la distribución efectuada en el documento CONPES correspondiente.

Para el efecto, el Ministerio de Educación Nacional deberá reconocer la causación de las transferencias mediante un débito a la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y como contrapartida un crédito a

la subcuenta 240314-Sistema General de Participaciones, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-139096 del 23-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Principios de contabilidad/Devengo o causación Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de las reclamaciones presentadas por la UNAL ante la entidad en liquidación, Caja Nacional de Previsión Social (CAJANAL EICE)

Doctora  
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN  
Jefe División Nacional de Contabilidad  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139096 en la cual expresa: *“En desarrollo de las actividades del cierre contable de la vigencia 2009 y con el propósito de dar cumplimiento al capítulo V del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (...); la División Nacional de Contabilidad ha encontrado que de acuerdo con el informe consolidado de procesos judiciales presentado por la Oficina Jurídica Nacional, existen dos reclamaciones presentadas ante Cajanal; una por el incumplimiento del contrato 788 del 30 de mayo de 2002 y otra por concepto de cuotas partes pensionales. (...) por la relevancia de las mismas se incluyen dentro del informe. (...) solicito su colaboración ya que esa dependencia requiere un criterio de carácter contable al respecto de este tipo de reclamaciones; las cuales (...) no deberían ser incluidas dentro del informe presentado a las dependencias contables para los respectivos registros, dado que no corresponden a ninguna de las clasificaciones expuestas en la norma contable mencionada anteriormente”*.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Gobierno Nacional, mediante Decreto 2196 del 12 de junio de 2009, ordenó la supresión y liquidación de la Caja Nacional de Previsión Social (CAJANAL) EICE. Durante el procedimiento de liquidación de esta entidad pública del orden Nacional, acorde con el artículo 12 de la Ley 1105 de 2006, que modifica el artículo 23 del Decreto-ley 254 de 2000, se establece que es posible realizar *“(...) reclamaciones de cualquier índole (...) Para tal efecto se fijará un aviso (...) El aviso contendrá: a) La citación a todas las personas que se consideren con derecho a formular reclamaciones contra la entidad a fin de que se presenten indicando el motivo de su reclamación y la prueba en que se fundamenta; b) El término para presentar todas las reclamaciones, y la advertencia de que una vez vencido este, el liquidador no tendrá facultad para aceptar ninguna reclamación. (...)”* (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, de acuerdo con el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), *“(...) Los hechos (...) deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u*

*operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 367 del PGCP, señala: *“El Balance general es un estado contable básico que (...) revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. (...)”*. Y teniendo en cuenta la consistencia y razonabilidad de las cifras que integran la información contable pública de acuerdo con el párrafo 378, deben prepararse notas de carácter específico *“(...) 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 del texto).

En cuanto al tratamiento contable de los Procesos Judiciales, Arbitrajes y Conciliaciones Extrajudiciales, el numeral 1 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, expresa: *“Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez (...). El arbitraje es un mecanismo por el cual las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible conceden su solución a un tribunal arbitral (...). Las conciliaciones extrajudiciales son los acuerdos económicos (...)”*.

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye que las reclamaciones presentadas ante una entidad en liquidación, CAJANAL EICE en este caso, corresponden a un procedimiento especial para oficializar los derechos en el proceso liquidatorio y no implican necesariamente una demanda o un litigio judicial, y por lo tanto no forman parte de los procesos judiciales, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la entidad reclamante, ya que no cumplen con los requisitos necesarios para considerarse como tales.

Las reclamaciones se realizan considerando un derecho real de cobro, sobre el cual deben existir pruebas, por lo tanto, los derechos asociados a estos, teniendo en cuenta el principio de causación, probablemente hayan sido reconocidos en el momento en el cual surgieron, por su importe original o por el valor convenido susceptible de ser actualizado, caso en el cual los derechos ciertos o reales sobre los cuales se están realizando las reclamaciones no necesitan reconocerse contablemente

porque ya forman parte de la información contable pública en la cual debe revelarse, entre otras, la totalidad de los derechos que posee la entidad.

No obstante, en caso de que los derechos sobre los cuales se están realizando reclamaciones no hayan sido reconocidos o incorporados cuantitativamente, que se encuentren en notas de carácter específico, o que hayan sido objeto de algún tratamiento contable que no atendió el reconocimiento del derecho ahora reclamado, deben registrarse contablemente. En estos casos, el tratamiento contable deberá observar las condiciones jurídicas y económicas particulares y por lo tanto será necesario que la entidad proceda a revisarlos y, en caso de requerir una

claración sobre el tratamiento por parte de la Contaduría General de la Nación, darnos a conocer las particularidades a efectos de contar con el contexto apropiado para señalarles el procedimiento contable aplicable.

Por otra parte, aunque reclamaciones como las que son objeto de esta consulta no corresponden a las señaladas 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, si son susceptibles de conciliación entre las áreas jurídicas y contable, para lo cual deben ponerse de acuerdo sobre su denominación y clasificación.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140844 del 04-03-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad/Devengo o causación 8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema		Reconocimiento por parte del ISS de los bienes cedidos como resultado de los procesos de cobro coactivo contra los empleadores para efectos de recuperar los aportes que adeudan

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Jefe Departamento Nacional de Contabilidad

Instituto de Seguros Sociales -ISS

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102 – 140844, en la cual consulta el tratamiento contable *“con el propósito de registrar correctamente la cesión de bienes que está (Sic) obligado el Instituto a recibir como resultado de los procesos de cobro coactivo, adelantados contra los empleadores para efectos de recuperar los aportes que adeudan”*

Al respecto nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

El artículo 1672 del Código Civil Colombiano, define la cesión de bienes como: *“el abandono voluntario que el deudor hace de todos los suyos a su acreedor o acreedores, cuando a consecuencia de accidentes inevitables, no se halla en estado de pagar sus deudas”*.

Y en concordancia con ello, el artículo 1678 del mismo código, sobre los efectos que produce la cesión de bienes, indica:

1. *“Las deudas se extinguen hasta la cantidad en que sean satisfechas con los bienes cedidos.”*

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

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

En cuanto a la normatividad contable, 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 administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.”*

## CONCLUSIÓN

Conforme a lo indicado por el Código Civil Colombiano, sobre el pago por cesión de bienes, se infiere que la entidad contable pública acepta esta modalidad tendiente a satisfacer el pago de acreencias, en la cual no se transfiere la propiedad de los bienes, sino la facultad de disponer de ellos o de sus frutos hasta pagarse de las deudas, por lo que teniendo en cuenta el principio de devengo o causación, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan y, por lo tanto, el efecto patrimonial solamente ocurrirá cuando se disponga de tales bienes.

Ahora bien, como lo indica el numeral 1 del artículo 1678 del Código Civil, la deuda se cancelará hasta por la cantidad que el usufructo del bien cedido lo permita.

Entre tanto, el control administrativo sobre bienes cedidos por el deudor, se realizará debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cabe resaltar que en el evento en que los saldos de las subcuentas “Otros”, superen el 5% del valor de la cuenta, la entidad deberá informar este hecho en notas a los estados contables.

\*\*\*



CONCEPTO 20102-141033 del 09-03-10			
1	TÍTULO	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b>
	Tema	1.1 2.1	Principios de Contabilidad/Devengo o causación/Periodo contable Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud
	Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto Departamental de Salud del Caquetá de los servicios prestados a la población vulnerable en lo no cubierto con el subsidio a la oferta.

Doctor  
LUIS AUGUSTO HERRERA LONDOÑO  
Contador Público  
Instituto Departamental de Salud de Caquetá  
Florencia-Caquetá

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141033 en la cual consulta: “¿Se deben reflejar en los Estados Contables del Instituto Departamental de Salud del Caquetá, los servicios prestados por las ESE y empresas privadas a la población pobre en lo no cubierto con subsidio a la oferta y que a 31 de diciembre de 2009 quedaron sin respaldo presupuestal? De ser positiva la respuesta (...) se debe registrar al gasto contra un pasivo o en cuentas de orden mientras se asigna, transfieren y cancelan los recursos al proveedor del servicio por parte del gobierno central”.

Es de anotar que mediante correo electrónico nos informa que “Toda la facturación que está sin respaldo presupuestal no cuenta con contratación, son servicios de urgencias y se realiza por evento (SIC). Estos servicios médicos son prestados por IPS públicas y privadas”.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 20 de la Ley 1122 de 2007, modificado por el Decreto 126 de 2010, en lo relacionado con la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda, establece que “Las Entidades territoriales contratarán con Empresas Sociales del Estado debidamente habilitadas, la atención de la población pobre no asegurada y lo no cubierto por subsidios a la demanda. Cuando la oferta de servicios no exista o sea insuficiente en el municipio o en su área de influencia, la entidad territorial, previa autorización del Ministerio de la Protección Social o por quien delegue, podrá contratar con otras Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud debidamente habilitadas.

PARÁGRAFO: La atención inicial de urgencias debe ser prestada en forma obligatoria por todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud, a todas las personas independientemente de su capacidad de pago. Su prestación no requiere contrato, orden previa ni exigencia de pago previo o la suscripción de cualquier título valor que garantice el pago.

Las EPS en relación con sus afiliados o las entidades territoriales responsables de la atención a la población pobre no cubierta por los subsidios a la demanda, no podrán negar el pago de servicios a las IPS públicas o privadas, cuando estén causados por este servicio, aun sin que medie contrato”. (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 20, 61, 116, 117, 121 y 224 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

“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.

(...)

61. 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. 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.

(...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

121. 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. 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.

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

Por su parte, el numeral 13 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al subsidio a la oferta, señala que “Representa los gastos destinados a la prestación de los servicios de salud a la población pobre y vulnerable que no se encuentra afiliada al régimen subsidiado ni al régimen contributivo, así como los servicios excluidos en el Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado-POS-S y los de la población del régimen contributivo durante los períodos de carencia. El recurso utilizado en la contratación de servicios de salud con una IPS, se registra debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD en el siguiente sentido: “Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la

afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT. La contrapartida corresponde a las subcuentas 550208-Subsidio a la Oferta, 550210-Régimen Subsidiado, 550215-FOSYGA - ECAT y 550216-Acciones de Salud Pública”.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro, devengo o causación y período contable, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones, razón por la cual los servicios efectivamente prestados a la población pobre y vulnerable en lo no cubierto con el subsidio a la oferta, constituyen una obligación cierta para el Instituto Departamental de Salud del Caquetá, que se deben reconocer contablemente mediante un débito en la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y como contrapartida un crédito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, con independencia de que esta obligación no cuente con respaldo presupuestal, y de la fecha en la cual se ha pactado realizar su pago.

\*\*\*

### CONCEPTO 20105-143214 del 30-06-10

En el mismo sentido consultó:  
Municipio de Ibagué mediante expediente 20107-145184 del 20-08-10

1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL-PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/Devengo o causación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Momento de la causación de los Impuestos Predial Unificado (IPU) e Industria y Comercio (IIC), e inviabilidad de reconocerlos a partir de la expedición de Resoluciones por parte del IGAC o de acuerdo con el incremento en el índice de precios al consumidor, respectivamente.

2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1305</b> Vigencia actual
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la causación del Impuesto Predial Unificado (IPU) y de Industria y Comercio (IIC)

3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la causación de intereses moratorios sobre los impuestos predial unificado e industria y comercio cuando existe un proceso ejecutivo

Doctora  
LUCY JAEL MONCADA CRISTANCHO  
Secretaría de Hacienda  
Municipio de Cota  
Cota – Cundinamarca

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20105-143214 en la cual consulta:

1. *¿El Municipio de Cota debe causar a primero de enero de cada vigencia el impuesto predial únicamente con las Resoluciones emanadas por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC)?*
2. *¿El impuesto de industria y comercio se puede causar tomando como base los ingresos declarados el año inmediatamente anterior incrementándolos en el (IPC)?*
3. *¿Cuál es el procedimiento a seguir para la causación del impuesto predial?*

4. *¿Cuál es el procedimiento para causar el impuesto de industria y comercio?*

5. *Los intereses moratorios se deben causar? ¿Cuál es el procedimiento?*

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia establece que *“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”*

La Ley 44 de 1990, "Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias", en el artículo 12 y en el Parágrafo del artículo 14 establece que:

*"Artículo 12. (...) A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. (...)"*

*Artículo 14. (...) Parágrafo. Los actos administrativos (...) podrán ser revisados a solicitud del contribuyente, en los términos establecidos en el artículo 9° de la Ley 14 de 1983".*

En cuanto al Impuesto de Industria y Comercio, los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, señalan que:

*"Artículo 32- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.*

*Artículo 33.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior (...).*

*Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales"* (Subrayado fuera del texto).

En consonancia con lo expuesto en tal ley, en el artículo 62 de la Ley 55 de 1985, "Por medio de la cual se dictan normas tendientes al ordenamiento de las finanzas del Estado y se dictan otras disposiciones", se indica que: "Para efectos de la correcta liquidación y pago del impuesto de industria y comercio, los concejos municipales expedirán los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto".

Respecto de los intereses moratorios, la Ley 1066 de 2006, "Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones", en el artículo 3° señala que: "Artículo 3°. Intereses moratorios sobre obligaciones. A partir de la vigencia de la presente ley, los contribuyentes o responsables de las tasas, contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales que no las cancelen oportunamente deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario." (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, en relación con las Resoluciones y demás actos administrativos expedidos por el IGAC, el Decreto 2113 del 29 de diciembre de 1992, "Por el cual se reestructura el Instituto Geográfico "Agustín Codazzi", indica en el artículo 5° que: "ARTÍCULO 5°. (...) El Instituto Geográfico "Agustín Codazzi" tiene como objetivo cumplir el mandato constitucional referente a la elaboración y actualización del mapa oficial de la República; desarrollar las políticas y ejecutar los planes del Gobierno Nacional en materia de cartografía, agrología, catastro y geografía, mediante la producción, análisis y divulgación de información catastral y ambiental georreferenciada, con el fin de apoyar los procesos de planificación y ordenamiento territorial." (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a la firmeza de los actos administrativos, el artículo 62 del Código Contencioso Administrativo, señala que "Los actos administrativos quedarán en firme: (...) Cuando contra ellos no proceda ningún recurso. (...) Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido. (...) Cuando no se interpongan recursos, o cuando se renuncie expresamente a ellos. (...) Cuando haya lugar a la perención, o cuando se acepten los desistimientos." Cabe agregar, tal como se dispone en el artículo 63 del mismo Código, 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".

Respecto de las declaraciones tributarias, el artículo 746 del Estatuto Tributario, señala que: "(...) Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija."

Ahora bien, de acuerdo con los párrafos 117 y 120 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con los Principios de Contabilidad Pública, señalan que:

*"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 (...).*

(...)

*120. Prudencia. 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 (...). 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 del texto).

En relación con las Normas técnicas relativas a las Rentas por cobrar, y a los Ingresos, los párrafos 148 a 150, y 266, respectivamente, contenidos en el PGCP del RCP, señalan que:

*"9.1.1.2 Rentas por cobrar*

*148. (...) Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.*

*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. (...)"*

*150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.*

(...) 9.1.4.1 Ingresos

*(...) 266. Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables."* (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, respecto a las cuentas que se imputan en la causación del Impuesto Predial Unificado, del Impuesto de Industria y Comercio, y de los intereses moratorios a que hubiere lugar, el Catálogo General de Cuentas contenido en el RCP, describe las siguientes subcuentas y cuentas:

Las subcuentas 130507-Impuesto Predial Unificado, y 130508-Impuesto de industria y comercio, correspondientes a la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, la cual *“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 del texto).

La subcuenta 140103-Intereses, correspondiente a la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la cual *“Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública (...) como (...) los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.”*

Las subcuentas 410507-Impuesto Predial Unificado, y 410508-Impuesto de industria y comercio, correspondientes a la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la cual *“Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos.”* (Subrayado fuera del texto).

La subcuenta 411003-Intereses, correspondiente a la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, la cual *“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, (...) intereses, (...). La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos.”*

## CONCLUSIÓN

Se concluye:

1. El Impuesto Predial Unificado (IPU) es un tributo de orden municipal, su imposición, administración, recaudo y control recae en los Municipios. El Concejo municipal es quien determina la tarifa del impuesto correspondiente sobre la base gravable definida en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y es también el que determina la fecha en la cual se liquida el IPU.

El municipio de Cota no debe causar contablemente a primero de enero de cada vigencia el IPU, con base en las resoluciones emitidas por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), toda vez que los derechos nacen a partir de las liquidaciones que efectúen los contribuyentes en sus respectivas declaraciones tributarias, o en las liquidaciones oficiales en firme, y las resoluciones del IGAC no determinan el monto, modo, ni tiempo de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de este impuesto.

2. El Impuesto de Industria y Comercio (IIC) no se debe causar contablemente tomando como base gravable los ingresos declarados el año inmediatamente anterior, ni aunque estos se incrementen en el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

De acuerdo con la Ley 14 de 1983, el IIC recae sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios efectivamente realizadas el año anterior, no sobre las estimaciones que el Municipio calcule de los ingresos provenientes por tales actividades, aun cuando tales cálculos se efectúen con base en lo declarado por los contribuyentes en periodos anteriores. La determinación del valor de la Renta por cobrar depende de la liquidación hecha por el contribuyente en la declaración tributaria respectiva o de las liquidaciones oficiales en firme sobre las cuales no procede recurso alguno en la vía gubernativa, y hasta que no se presente alguno de estos casos, no existe

el soporte de la existencia de un derecho tributario pendiente de recaudo a favor de la entidad.

Lo anterior sin perjuicio de lo estipulado en la Ley 55 de 1985, donde se hace referencia al efectivo control y recaudo del IIC, y, de la comunicación que el Municipio debe mantener con la DIAN y otras autoridades en la materia, para garantizar la correcta liquidación y cobro del tributo relacionado.

3. Reconocimiento contable de la causación del IPU y del IIC

Cuando el Municipio, en aplicación del procedimiento tributario, determina la liquidación oficial del tributo, según el acto administrativo que corresponda, existe un derecho contingente que debe reconocerse en cuentas de orden. En el momento en que el contribuyente presenta la declaración y autoliquidación privada del IIC, o cuando quede en firme el acto administrativo de liquidación oficial que realice el Municipio, se debe causar la Renta por cobrar correspondiente.

El reconocimiento contable se realiza mediante un débito a la subcuenta 130507-Impuesto Predial Unificado, y 130508-Impuesto de industria y comercio, según corresponda, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410508 Impuesto de industria y comercio, correspondiente a la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

En el procedimiento a seguir al reconocer contablemente el IPU, debe tenerse en cuenta lo detallado en el Numeral 2 del *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*. Adicionalmente, en el reconocimiento contable del IIC, deben considerarse los registros que surjan al tener en cuenta los anticipos de impuestos y saldos de vigencias anteriores, sobre los cuales, la Contaduría General de la Nación ya se ha pronunciado, mediante concepto número 20076-94788, expedido el 17 de julio de 2007.

4. Reconocimiento contable de la causación de intereses moratorios

Cuando los Municipios han reconocido Rentas por cobrar, soportadas con actos administrativos en firme sobre los cuales existe un carácter ejecutivo o con declaraciones tributarias sobre las que hay presunción de veracidad, y sobre estas Rentas por Cobrar empiezan a causarse intereses de mora, ya que de acuerdo con el artículo 3° de la Ley 1066 de 2006, *“Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”*, la obligación de liquidar y pagar intereses moratorios surge indefectiblemente por no cancelar oportunamente las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes o responsables del tributo.

Por lo tanto, en el momento en que surgen estos intereses moratorios, existe una situación cierta que se debe reconocer en las cuentas de balance y resultados, independientemente del momento en que se recaude el tributo y los intereses de mora correspondientes. El registro contable de este hecho debe realizarse, mediante un débito a la subcuenta 140103-Intereses, correspondiente a la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411003-Intereses, correspondiente a la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Adicionalmente, al reconocer contablemente los intereses moratorios del IPU, debe tenerse en cuenta lo detallado en el *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*.

No obstante lo anterior, si los intereses de mora están sometidos a situaciones inciertas y no es posible determinar confiablemente su valor, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, es decir, no se registran en las cuentas de balance y resultados, sino en cuentas de orden contingente y se revela este hecho en las notas a los estados, informes y reportes contables.

\*\*\*

CONCEPTO 20104-142420 del 09-07-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	1407 Principios de contabilidad/Devengo o causación Prestación de servicios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco para la financiación de crédito educativo celebrado con el ICETEX

Doctores  
RICARDO RODAS  
Contador  
LUZ DARY SEPÚLVEDA  
Jefe de Contabilidad  
Universidad Tecnológica de Pereira  
Pereira-Risaralda

## ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud del día 22 de abril de 2010, radicada con el expediente No. 20104-142420 mediante el cual consulta:

*"La Universidad tiene convenio para la administración del crédito de matrículas con el ICETEX. A diciembre 31, este organismo envía a la sección de contabilidad una relación valorizada de los créditos otorgados, para el siguiente semestre.*

*¿Qué tratamiento contable debe realizar la Entidad si se tiene en cuenta, que se lleva un sistema de contabilidad de causación y que en este momento surge la obligación del ICETEX de recaudar y girar a la Universidad los abonos que realicen mensualmente los estudiantes? (Subrayado fuera de texto).*

Para explicar el tratamiento contable del convenio marco para la financiación de crédito educativo celebrado entre la Universidad Tecnológica de Pereira y el ICETEX es necesario conocer los términos en que se celebró el convenio, por lo tanto se debe identificar con precisión el objeto y el alcance del mismo, así como los derechos y obligaciones de los participantes, lo cual se detalla a continuación.

## CONSIDERACIONES

La cláusula primera del convenio marco para la financiación de crédito educativo señala: - "El objeto del presente convenio es constituir una alianza estratégica entre el ICETEX y la INSTITUCIÓN DE EDUCACIÓN para el desarrollo del componente "EQUIDAD EN EL ACCESO" del proyecto "ACCESO CON CALIDAD A LA EDUCACIÓN SUPERIOR EN COLOMBIA", mediante el apoyo financiero conjunto que garantice el acceso y permanencia de los estudiantes de todos los estratos socioeconómicos, preferentemente de 1, 2 y 3 inscritos y admitidos por la INSTITUCIÓN DE EDUCACIÓN SUPERIOR que suscribe el presente Convenio, conforme a lo dispuesto en las siguientes cláusulas".

En la cláusula Tercera del citado convenio en su literal D) se señala: "Efectuar los giros de los recursos correspondientes a cada una de las matrículas de los estudiantes beneficiarios del Programa, que cumplan los requisitos establecidos en el presente Convenio y en los reglamentos de crédito expedidos por el ICETEX. (...)". (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado la cláusula cuarta, denominada OBLIGACIONES DE LA INSTITUCIÓN DE EDUCACIÓN SUPERIOR, en sus literales E) y F) señala: "Seleccionar los beneficiarios del crédito educativo de acuerdo con sus propios estatutos, en el marco del proyecto "Acceso con Calidad a la Educación Superior en Colombia" y en las condiciones señaladas en este Convenio; F) Financiar mediante un crédito reembolsable, descuento directo total o parcial o la combinación de ambos, el 25% del valor de la matrícula de cada estudiante beneficiado, hasta la culminación del programa académico para el cual fue seleccionado".

Por su parte, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece 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.*

(...)

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

*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).*

Por su parte, en relación con los deudores, el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, expresa que:

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

En el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS expresa que *“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.*

SE DEBITA CON:

(...)

3. El valor facturado por los servicios prestados.
4. El mayor valor originado por diferencia en cambio.

SE ACREDITA CON:

(...)

2. El menor valor originado por diferencia en cambio”.

En el Catálogo General en la descripción y la dinámica de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS expresa que *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación”.*

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 en los párrafos 264, 265, 267 y 268.

264. *“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.(...)*

(...)

267. *El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo. (...)*

268. *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).

## CONCLUSIÓN

Se considera que el reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de devengo o causación, con base en lo estipulado en el convenio marco para la financiación de crédito educativo, del cual surgen unos derechos de cobro al ICETEX, como consecuencia de la prestación del servicio a cada uno de los estudiantes de la Universidad Tecnológica de Pereira.

Por lo tanto la Universidad Tecnológica de Pereira debe reconocer los ingresos derivados de la prestación de los servicios de educación, con 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; en la medida que el ICETEX gire los recursos hacia la Universidad, correspondientes a la cancelación del crédito otorgado por el ICETEX a los estudiantes, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras y acreditará la subcuenta 140701-Servicios educativos.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144375 del 23-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Principios de contabilidad/Devengo o causación/Prudencia <b>1413</b> Transferencias por cobrar
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Gobernación de Cundinamarca de los recursos que transfiere el Ministerio de la Protección Social, en virtud del contrato de concurrencia para atender el pasivo pensional de los hospitales.

Doctora

SANDRA MILENA BONILLA RODRÍGUEZ

Profesional Grado 1

Contraloría Cundinamarca

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20106-144375, mediante la cual consulta sobre el reconocimiento que debe hacer la Gobernación de Cundinamarca de los recursos provenientes del Ministerio de la Protección Social, teniendo en cuenta que en primera instancia a través de la Resolución 2305 del 6 de agosto de 1999 y posteriormente mediante la Resolución 2129 del 16 de agosto de 2000, se reconoció a los hospitales del departamento de Cundinamarca como entidades beneficiarias de los recursos para el financiamiento del pasivo prestacional del sector salud, y que, en virtud de tal reconocimiento se suscribió un contrato de concurrencia el 24 de diciembre de 2001 acordando una concurrencia de

la Nación en el 37.23% y del Departamento del 62.77% del pasivo, me permito informarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

En primera instancia a efectos de aclarar su solicitud y en relación con las citas realizadas en su comunicación a partir del Decreto 2649 de 1993, vale la pena señalar que el instrumento mediante el cual el Contador General de la Nación determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público es el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), de obligatoria aplicación para las entidades sujetas a su ámbito.

En relación con los recursos percibidos como consecuencia de la firma de los convenios de concurrencia, se genera un ingreso por la situación vinculante derivada del contrato suscrito, conforme lo establece la norma técnica en el párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP que señala: *"Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario"*.

En concordancia con lo anterior, frente al reconocimiento de los ingresos el RCP en el párrafo 265 prescribe: *"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).

Con relación al principio de Devengo o Causación, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP establece: *"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).

Así las cosas, los recursos que se trasladan a la Gobernación en virtud de lo establecido en el contrato de concurrencia se reconocen como transferencias de acuerdo a lo prescrito en el párrafo 278 del RCP: *"Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores"*.

Tal reconocimiento debe efectuarse atendiendo el principio de Prudencia que establece: *"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"*. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, atendiendo lo establecido en el párrafo 269 del Plan general de Contabilidad Pública del RCP, el reconocimiento de los recursos transferidos debe realizarse (...) *"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"*.

En ese orden de ideas, procede el reconocimiento de los recursos transferidos por el Ministerio de la Protección Social observando el principio de prudencia, causando los ingresos de acuerdo con lo establecido en el ya mencionado párrafo 269 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP, registrando una transferencia que debe ser reconocida en la información contable a través de un débito a la subcuenta 141314- Otras transferencias de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

## CONCLUSIÓN

Con base en los principios de contabilidad pública de Devengo o Causación y de Prudencia, los recursos que transfiere el Ministerio de la Protección Social a la Gobernación, en virtud del contrato de concurrencia suscrito, se deben reconocer como ingresos por transferencias teniendo en cuenta que son flujos de entrada de recursos originados en traslados sin contraprestación directa, que incrementan el patrimonio. El reconocimiento debe efectuarse cuando la Gobernación conoce que el Ministerio ha reconocido su correlativa obligación y para tal efecto se debita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y se acredita la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de los pasivos que debe reconocer la Gobernación, con base en las normas técnicas y procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144181 del 30-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	5 Principios de contabilidad/Devengo o causación Gastos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de las actas de liquidación de los contratos de Administración del Régimen Subsidiado
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	3105 Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración de saldos en los que prescribe el derecho de cobro
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/No compensación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la cancelación de un derecho mediante el proceso de depuración contable en la misma vigencia en la que se reconoció el ingreso

Doctora

MARÍA ALEJANDRA AUX CONCHA

Subsecretaría de Planeación y Calidad

Subsecretaría de Salud - Alcaldía de Pasto

Pasto - Nariño

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144181, en la cual consulta:

“1. Una vez llevada a cabo la liquidación de los contratos de administración del Régimen Subsidiado vigencia 1° de abril de 2007 a 31 de marzo de 2008 se determinó saldos a favor de la Secretaría Municipal de Salud. Estos saldos se registraron en un pasivo hasta tanto se liquidaran los contratos. Actualmente las liquidaciones se encuentran legalizadas; ¿cuál es el procedimiento y qué cuentas se deben afectar para el registro de dichas actas?

2. El comité decide depurar una cuenta por cobrar, la cual se ha determinado no tiene responsabilidades; ¿qué procedimiento se debe seguir para registrar la cancelación de dicha cuenta? ¿Qué cuenta es la más apropiada para su registro?

3. Si en el proceso de depuración contable se cancela un pasivo inexistente a través del registro de un ingreso. ¿Es posible si se presenta el caso y la necesidad de depurar una cuenta por cobrar durante la misma vigencia fiscal proceder con la disminución del ingreso, o necesariamente se debe registrar un gasto?”

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

Respecto al procedimiento y las cuentas a utilizar para el reconocimiento de las actas de liquidación de los contratos de Administración del Régimen Subsidiado, que de acuerdo con el tratamiento contable dado por la entidad genera saldos a favor, el Régimen de Contabilidad Pública señala los principios y las pautas para el tratamiento contable de los conceptos de ingresos y gastos, en los siguientes términos:

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

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. (...)

“282. Noción. 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”. (Subrayado fuera de texto).

En relación con el procedimiento para registrar la cancelación de una cuenta por cobrar que ha sido objeto de depuración por la no identificación del responsable correspondiente, los párrafos 337 y 338 del Régimen de Contabilidad Pública determinan, respecto a los 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, archivarlos 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”.

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 en relación 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.

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).

En lo relacionado con el reconocimiento de la cancelación de un derecho mediante el proceso de depuración contable en la misma vigencia en la que se reconoció, el Régimen de Contabilidad Pública señala las pautas para el tratamiento contable de los conceptos de ingresos y gastos, en los siguientes términos:

*“123. No Compensación. 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.”*

*“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.”* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones nos permitimos concluir:

1. Respecto al procedimiento a seguir para el reconocimiento de las actas de liquidación de los contratos de Administración del Régimen Subsidiado, atendiendo los términos de la consulta y la comunicación telefónica sostenida con ustedes, como la entidad reconoce mensualmente el gasto por la administración del Régimen y al momento del pago pactado bimestralmente surgen diferencias en exceso entre lo inicialmente causado como gasto por la Secretaría de Salud y el servicio realmente facturado por la ARS, las mencionadas diferencias deberán ser reconocidas, si se generan en la misma vigencia en que se causó el gasto, como un menor valor del gasto causado.

Para el efecto debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta en donde reconoció la obligación, y como contrapartida la subcuenta que corresponda a la cuenta en donde reconoció el gasto.

Ahora bien, si las diferencias se presentan en una vigencia diferente a la que se causó el gasto, el reconocimiento corresponde a un ingreso por recuperaciones, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta en donde reconoció la obligación y como contrapartida un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-Extraordinarios.

2. Acorde con lo expresado en su comunicación, si la entidad contable pública ya realizó las acciones administrativas para determinar si el derecho es cierto y como consecuencia se determinó que no es exigible, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro coactivo, y no es posible imputar su cobro a persona alguna dado que no se ha podido establecer su ubicación, debe proceder a retirar estos saldos de la contabilidad, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta de la cuenta respectiva del grupo 14-DEUDORES.

3. En el evento en que se genere la posibilidad que en la misma vigencia en la cual se había depurado una cuenta por pagar inexistente afectando el ingreso, se depure una cuenta por cobrar, con base en el principio de no compensación, no es posible afectar el ingreso que previamente se había reconocido al depurar la mencionada cuenta por pagar, por cuanto se trata de dos hechos distintos, que deben ser objeto de reconocimiento afectando los registros en forma consistente con su origen.

\*\*\*

CONCEPTO 20107-144805 del 06-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/Devengo o causación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de derechos y obligaciones derivados de convenios y/o contratos suscritos por la entidad.

Doctora

LEYLA MILENA LLANTÉN ESCOBAR

Jefe División Financiera

Universidad del Cauca

Popayán- Cauca

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20107-144805, mediante la cual solicita "... asesoría para realizar los registros contables de convenios y/o contratos que la Institución firma para prestar servicios de asesoría, consultoría o investigaciones específicas, con entidades privadas o públicas; en ellos se presentan diferentes modalidades de pago, tiempo de ejecución..."

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública establece 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. (...)*" denotándose que las entidades contables públicas deben reconocer y 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).

Por su parte, el párrafo 14 del mismo texto normativo señala que "*Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.*"

El párrafo 117 se refiere al Principio de Devengo o Causación, indicando 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).

Ahora bien, 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, 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, la entidad contable pública debe garantizar que los hechos económicos realizados cumplan con la normatividad vigente y las políticas establecidas, con independencia de que estas se realicen mediante la ejecución de contratos o convenios.

A modo de ejemplo del reconocimiento de los derechos y obligaciones en el momento en que surgen, el convenio realizado entre la Universidad del Cauca y el Instituto Nacional de Vías tiene como objeto "*anar esfuerzos entre la Universidad del Cauca y el INVIAS para ejecutar la interventoría*

*técnica, administrativa y financiera de los proyectos de mejoramiento, mantenimiento y rehabilitación de la red vial departamental, municipal y vías para la competitividad; construcción y mantenimiento de la red vial departamental y municipal, nacional, adelantando la gerencia integral del convenio, proporcionando la asesoría técnica, jurídica, de coordinación y de control y supervisión a que haya lugar para el adecuado desarrollo del mismo*", por lo cual la entidad contable pública debe reconocer los derechos y obligaciones que le correspondan en el momento en que se causen. (Subrayados fuera de texto).

Así, el mencionado convenio establece como obligaciones de la universidad "*con cargo a los recursos del proyecto objeto del presente convenio a realizar la contratación de las Interventorías y Supervisión de Convenios para las obras a ejecutar en cada municipio, de acuerdo con los procedimientos de selección establecidos en la Ley, previo concepto de la Subdirección de la Red Terciaria y Férrea del INSTITUTO (...)*" y señala que la Universidad recibirá "*Seis mil ciento y treinta y siete millones ciento ochenta y ocho mil novecientos cuarte y nuevo pesos*". (Subrayados fuera de texto).

En ese sentido, la universidad debe dar cumplimiento a las respectivas normas legales que regulen los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que se deriven del cumplimiento de sus obligaciones y de la asunción de los derechos que le correspondan, dando aplicación al Régimen de Contabilidad Pública para reconocer y revelar los hechos puntuales, tales como la recepción de anticipos o pagos anticipados que correspondan, así como los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos como elementos de los estados contables que surjan en el desarrollo del respectivo convenio.

Por su parte, el segundo Convenio de cooperación adjuntado señala como objeto "*contribuir a la garantía de los derechos de la niñez MISAK y articular esfuerzos entre las instituciones, el cabildo, las organizaciones comunitarias y la cooperación internacional en un zona donde viven las familias más pobres y vulnerables, a través de estrategias de intervención integral en salud, nutrición, protección y educación inicial contempladas en el Plan de Atención Integral a la Primera Infancia Misak, PAIIM y concebidas dentro de un enfoque intercultural que respete la cosmovisión del pueblo Misak para la formación y atención de sus niños y niñas*", por lo cual es necesario que la entidad contable pública contabilice los respectivos derechos y obligaciones en el momento en que surjan, dando cumplimiento a lo señalado en las respectivas normas legales, en el contrato y a lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública.

## CONCLUSIÓN

La entidad contable pública debe reconocer y revelar los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales de acuerdo con lo señalado por el Régimen de Contabilidad Pública, garantizando la representación razonable de la realidad económica, *con independencia de que éstos se desarrollen en virtud de contratos y convenios o que surjan del normal desarrollo de su función de cometido estatal.*

La Universidad del Cauca debe reconocer los hechos ciertos que representen su realidad financiera, económica, social y ambiental dando

cumplimiento a los Principios de Contabilidad Pública, entre ellos, el Devengo o Causación, de manera que se reconozcan los derechos y obligaciones en el momento en que suceden.

En todo caso, la entidad contable pública deberá reconocer y revelar los derechos y obligaciones surgidas durante el desarrollo de los convenios

de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, garantizando la generación de información confiable, relevante y comprensible, dando cumplimiento a las demás normas legales que le sean aplicables a los respectivos hechos económicos, financieros, económicos y sociales.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147036 del 28-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	5317 Principios de contabilidad/Devengo o causación 2425 Provisiones diversas Acreedores
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los gastos por servicios públicos cuando no se conoce el valor definitivo de la factura
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la UNAD, de los pagos parciales para habilitar el software del sistema de información financiero
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	1685 Depreciación acumulada (Cr)
		1.2	1695 Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (Cr)
		1.3	1640 Edificaciones
		1.4	5808 Otros gastos ordinarios
		1.5	3240 Superávit por valorización
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de demolición de edificaciones adquiridas para ese fin, y de la edificación que soporta la prestación del cometido estatal de la entidad.	

Doctor

JORGE ENRIQUE ALDANA MOLANO

Contador

Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147036, en la cual manifiesta:

1. En el caso de los servicios públicos del mes de diciembre que son facturados en enero del siguiente año, ¿cómo opera el principio de causación si no se cuenta al cierre con el documento soporte para el registro, de otra parte, si la factura comprende meses diferentes del 15 de diciembre al 15 de enero, puede reconocerse el gasto por este concepto mediante un valor estimado?
2. La UNAD ha contratado el diseño, estructuración y puesta en marcha de un sistema de información financiero y los desembolsos en que ha incurrido se han considerado como un mayor valor del activo, debitando la cuenta 1970. Al respecto pregunta ¿Los pagos parciales deben ser contabilizados directamente a la cuenta 1970-INTANGIBLES o pueden ser registrados en la cuenta 1910-ACTIVO DIFERIDO hasta la culminación del proyecto, momento en el cual se hará el respectivo ingreso de almacén y registro en las cuentas de activo correspondiente?
3. La UNAD ha adquirido inmuebles, contabilizados como Terrenos y Edificaciones conforme al valor de sus componentes. En el proceso de adecuación de la infraestructura de estos inmuebles, algunas edificaciones se han demolido total o parcialmente, al respecto pregunta, ¿si se demoliera la totalidad de la edificación inicialmente contabilizada, es posible efectuar el proceso de retiro de este valor de las cuentas de activo de la Universidad mediante ajuste contable o se requiere efectuar un proceso adicional o no se retira de los activos el valor de la edificación destruida y

el nuevo proyecto asume los valores anteriores?, además si se demoliera parte de la construcción inicialmente registrada, ¿cómo efectuar el cálculo de lo que queda y de lo que se retira?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1- Servicios Públicos.

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) en el párrafo 117 enuncia el principio de Contabilidad Pública de Devengo o Causación como *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*. (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 233 y 235 del PGCP, en lo relacionado con la Norma técnica de los pasivos estimados, establecen:

*“233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable”*.

*“235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que co-*

rresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice.”

De otra parte la Norma Técnica relativa a los Gastos, en el párrafo 287, indica: “Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir provisiones futuras de ocurrencia cierta, 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”.

## 2- Desarrollo de software

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, se establece en los siguientes numerales, que:

**1. Generalidades.** “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.*

(...)

**4. Activos intangibles desarrollados.** “Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o substancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial”.

Por otra parte el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, como: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)”

Así mismo el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, como: “Representa el valor de las obligaciones estima-

das, efectuadas por la entidad contable pública, para cubrir eventuales gastos por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas. La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5317-PROVISIONES DIVERSAS.”

## 3- AJUSTE EDIFICACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN), mediante el concepto 20079-101183 de septiembre 18 de 2007, estableció que “(...) la entidad debe registrar el valor de la edificación adquirida como parte del valor del terreno, dado que la intención de su adquisición es la demolición, independiente de que la escritura presente por separado el valor del terreno y el de la edificación”. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la demolición de la edificación antigua, es pertinente observar los párrafos 165 y 282 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad, donde se establece:

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

“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”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas de Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, en el siguiente sentido: “Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”.

Así mismo el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, define en el numeral 1 las Adiciones y Mejoras como: “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 sus productos y servicios, o permitir una reducción significativa de 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”.*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

### 1-Servicios Públicos

De conformidad con el principio contable de devengo o causación, los gastos por servicios públicos del último mes del año, cuando no se conoce el valor definitivo de la factura, deben provisionarse en el período al cual correspondan, debitando la subcuenta 531790-Otras provisiones diversas, de la cuenta 5317-PROVISIONES DIVERSAS, acreditando la

subcuenta 279012-Servicios Públicos, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, la cual una vez conocido el valor real del gasto se cancela, con crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

En este caso el valor a registrar corresponderá al cálculo que mediante un mecanismo de estimación razonablemente pueda relacionarse con el período objeto de estimación.

## 2-Desarrollo de Software

En el caso de intangibles desarrollados internamente y que cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, la entidad contable pública debe identificar las fases de investigación y desarrollo, de manera que los desembolsos de la fase de investigación se reconocen contablemente como gastos, y los de la fase de desarrollo se entenderán como los costos necesarios para su conformación por lo que todos los desembolsos se reconocen en el activo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo de pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

Así mismo si por la implementación del nuevo software han pactado y entregado avances o anticipos, estos deberán reconocerse en la subcuenta 142012-Anticipos para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, y al legalizarlos conforme a las condiciones de los contratos, deberá debitarse la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES y acreditarse la subcuenta 142012 Anticipos para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS.

Según lo indicado, no es posible contabilizar los desembolsos en la cuenta 1910-ACTIVO DIFERIDO.

## 3-AJUSTE EDIFICACIONES

En relación con la demolición de edificaciones,

a) En el evento en que una entidad contable pública adquiere una edificación con el único fin de ser demolida para viabilizar la construcción de una nueva sede, el reconocimiento debe realizarse como parte del valor del terreno, toda vez que aquella, en estas condiciones, no será utilizada de forma separada para el desarrollo del cometido estatal ni generará ingresos por su explotación.

Si la edificación se encontraba soportando la prestación del cometido estatal de la entidad, en el caso de demolición total procede su retiro contable como activo, reconociendo un débito a las subcuentas 168501-Edificaciones, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), 169505-Edificaciones, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si hay lugar a ello, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y registrando la diferencia en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, registra un débito a la subcuenta 324062-Edificaciones, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta 199962-Edificaciones, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

b) En el evento de una demolición parcial procede la realización de un avalúo técnico a la parte que queda, para ajustar el valor del activo registrado, el cual deberá incrementarse con las erogaciones por adiciones y mejoras del nuevo proyecto, considerando que éste permitirá ampliar la capacidad productiva y eficiencia operativa para mejorar la calidad de los servicios.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147118 del 27-10-10

CONCEPTO 20109-147118 del 27-10-10			
1-2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad pública/Devengo o causación
		1.2	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Vigencia de aplicación del principio de devengo o causación en el sector público colombiano
		1.2.1	Revelación de la clasificación por edades de la cartera

Señor

LUIS BOLAÑO TAFUR

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147118, en la cual plantea las siguientes inquietudes:

1. Si el Decreto 2160 de 1986 señalaba en su artículo 15 el principio de causación como norma aplicable a los ingresos, costos y gastos, al ser derogado por el 2649 de 1993 en su integridad, quiere decir esto que ¿en Colombia no existe el principio de causación para los ingresos, costos y gastos? Si es así, solo existe el principio de caja y sobre todo para las entidades públicas que recaudan ingresos parafiscales, sabiendo que los pueden causar por medio de los presupuestos o el PAC mensualizado.

2. Existe alguna norma que nos indique si es adecuado o no, mostrar en notas a los estados contables la clasificación de cartera por edades bajo el concepto de que contabilidad no las clasifica sino en a corto y largo plazo cumpliendo con el PGCP o que el grupo de cartera es la encargada de manejar la cartera misional de la entidad, por ejemplo, en la cuenta 14020175 Deudas de difícil recaudo por aportes y cotizaciones que es donde se ven las deudas de difícil cobro que reporta el grupo de cartera en su clasificación por edades?

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

## CONSIDERACIONES

En primer lugar, sobre el tema consultado es de tener en cuenta lo dispuesto en el art. 354 de la Constitución Política que establece:

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

Adicionalmente, el Art. 10 de la ley 298/96, define el concepto de contabilidad pública de la siguiente forma:

*"Art. 10 Contabilidad pública. Para 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."*

Así mismo, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en materia de principios de contabilidad pública, aplicables al caso consultado, establece:

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

De otra parte, en lo que respecta a revelación de la clasificación por edades de la cartera de una entidad, es importante atender lo dispuesto en el numeral 3 Proceso Contable, del marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, que señala:

*"63. 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.(...)"* (Subrayado fuera del texto).

En lo referente a la revelación sobre información de cartera en una entidad, es de atender lo consignado en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con:

- Numeral 8. Principios de Contabilidad Pública:

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

- Normas técnicas relativas a los activos/Deudores

*157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo*

*revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.* (Subrayado fuera del texto).

- Numeral 9.3.1 Estados Contables Básicos

*"366. 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 del texto).

- Numeral 9.3.1.5.- Notas a los estados contables básicos

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

- Aspectos a revelarse en las notas a los estados contables de carácter específico

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

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado se concluye:

1. Respecto de la inquietud sobre la vigencia del principio de causación contable, según lo establecido en los Decretos 2160 de 1986 y 2649 de 1993, es de precisar al consultante, que dichos decretos corresponden a normatividad que rige para el sector privado. Por lo tanto no están dentro de la competencia de este despacho, en cumplimiento de lo dispuesto en el Art. 354 de la Constitución Política, que circunscribe la competencia del Contador General de la Nación a la regulación contable del sector público, enfoque bajo el cual se le dará respuesta a los temas consultados.

En consonancia con lo anterior, es de precisar al consultante que el principio de Devengo o causación tiene plena aplicabilidad en los entes del sector público, de acuerdo con lo establecido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), cuando surjan los derechos u obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo.

Adicionalmente, se recuerda al consultante, que en materia de causación de los aportes parafiscales sobre la nómina, aplica lo dispuesto en el concepto 20105-143316, emitido con destino al mismo solicitante sobre el tema, interpretación conceptual que no ha sufrido modificaciones, de forma que se encuentra vigente en los términos allí consignados.

2. En materia de revelación en notas a los estados contables, es de tener en cuenta que dicha información tiene como objeto revelar el conjunto de criterios o pautas particulares seguidas en la etapa previa de reconocimiento; por lo tanto en relación con la inquietud de si es adecuado mostrar en las notas a los estados contables, la clasificación de la cartera por edades, se aclara al consultante, que dicha información se puede revelar

en caso de considerarse necesaria para brindar una mejor comprensión de la realidad de la situación de los deudores de difícil recaudo de la entidad contable pública, atendiendo a lo dispuesto sobre el particular en las Normas Técnicas relativas a los Deudores, contenidas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

CONCEPTO 20107-145527 del 09-11-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1 2.2	Principios de contabilidad/Devengo o causación/Medición/Prudencia 2910 Ingresos recibidos por anticipado 4330 Servicios de transporte
	Subtema		Reconocimiento de ingresos por concepto de venta de tiquetes aéreos de forma anticipada

Coronel  
WILLIAM TAMAYO ROJAS  
Presidente (E)  
Servicio Aéreo Territorios Nacionales (SATENA)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145527, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: "SATENA, cuyo objeto social es la prestación de Servicios de Transporte Aéreo, en la actualidad efectúa los siguientes registros contables:

### a) Venta de Tiquetes

1407 Deudores	XXXXX
2445 Iva generado	XXXXX
2910 Ingresos recibidos de terceros	XXXXX

### b) Pago del tiquete

1110 Bancos	XXXXX
1407 Deudores	XXXXX

### c) Utilización del tiquete por el pasajero

2910 Ingresos recibidos para terceros	XXXXX
4330 Ingresos tiquetes	XXXXX

Lo anterior, partiendo de la base que el ingreso se genera para la aerolínea en el momento de la utilización del pasaje; es decir, cuando se presta el servicio de transporte Aéreo al usuario, situación que conlleva a tener permanentemente saldos en la cuenta de ingresos recibidos de terceros, correspondientes a los Tiquetes vendidos y no utilizados por los pasajeros.

Es pertinente indicar que SATENA, independientemente de la fecha de utilización del Tiquete reporta y paga a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el 100% del IVA correspondiente a los Tiquetes vendidos".

Por lo anterior, solicita concepto respecto a la viabilidad de reconocer el ingreso por concepto de venta de pasajes aéreos en el momento de la venta del tiquete, independientemente de la utilización o no utilización del mismo, buscando disminuir los elevados saldos que se presentan en el pasivo, y alineando la información contable con la información de carácter tributario.

## CONSIDERACIONES

El artículo 981 del Código de Comercio señala que: "El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes, se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar éstas al destinatario.

El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales. (...)".

El artículo 982 del mismo Código, expresa que: "El transportador estará obligado, dentro del término, por el modo de transporte y la clase de vehículos previstos en el contrato y, en defecto de estipulación, conforme a los horarios, itinerarios y demás normas contenidas en los reglamentos oficiales, en un término prudencial y por una vía razonablemente directa:

1. En el transporte de cosas a recibirlas, conducir las y entregarlas en el estado en que las reciba, las cuales se presumen en buen estado, salvo constancia en contrario, y 2. En el transporte de personas a conducir las sanas y salvas al lugar de destino".

En materia contable, el párrafo 11 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece 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).

El párrafo 117 del mismo texto normativo, expresa en relación con el principio de contabilidad pública de la 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).

Así mismo, el párrafo 119 del citado Marco Conceptual, determina 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).

De igual forma, el párrafo 120 señala en relación con el principio de la 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).

De otra parte, los párrafos 236 y 237, del Marco Conceptual citado, y relacionado con las Normas técnicas relativas a los pasivos, expresa 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”*.

*Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, los párrafos 264 y 265, relacionados con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen 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).

A su vez, el párrafo 267, señala 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”*.

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP),

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”*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y de conformidad con los principios de contabilidad pública de causación o devengo, medición y prudencia, la entidad debe considerar dos escenarios a saber:

Si la entidad vende los tiquetes aéreos o documentos equivalentes de forma anticipada, esta debe reconocer en el momento de la venta un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez el usuario haga uso de los tiquetes aéreos, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 433011-Servicio de transporte aéreo, de la cuenta 4330-SERVICIOS DE TRANSPORTE.

Si el servicio se presta seguidamente al pago de los tiquetes aéreos vendidos, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 140702-Servicios de transporte, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito en la subcuenta 433011-Servicio de transporte aéreo, de la cuenta 4330-SERVICIOS DE TRANSPORTE. Simultáneamente, debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 140702-Servicios de transporte, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Por lo anterior, no es viable que la entidad reconozca el ingreso por la prestación del servicio de transporte de pasajeros como un ingreso, cuando los pasajes o tiquetes aéreos se venden de forma anticipada a la prestación del servicio.

Cabe resaltar, que la información contable y la preparada para efectos fiscales tienen objetivos y características distintas, los cuales deben ser analizados sobre la base de las particularidades y las reglas de cada una, por lo cual, pueden existir diferencias entre las reglas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) y el Estatuto Tributario.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148977 del 06-12-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	5120 Principios de contabilidad/Devengo o causación Impuestos, contribuciones y tasas
	Subtema		Reconocimiento y causación de la cuota de fiscalización y auditaje e inviabilidad de provisionarla.

Doctora

SANDRA MILENA GÓMEZ

Contadora

Sociedad Hotelera Tequendama S.A.

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201011-148977, en el cual informa que la Sociedad reportó en el formulario CGN2005\_002\_OPERACIONES\_RECÍPROCAS, la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje con la Contraloría General de la República, correspondiente a la provisión del gasto, sin la previa expedición del acto administrativo, teniendo en cuenta que las reglas de eliminación y su correspondiente matriz de correlación establecen que esta subcuenta

es objeto de reporte. En consecuencia, pregunta si la Sociedad debió reportar dicha operación.

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).

Así mismo, el párrafo 283 de la normatividad contable pública, en relación con la norma técnica de gasto, señala que *“El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable”.* (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 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, como: *“el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que el pago por concepto de cuota de fiscalización y auditaje se hace exigible cuando se formalicen los documentos que generan la obligación correspondiente. En consecuencia, el valor de los gastos que se origina en la cuota de fiscalización y auditaje no es objeto de provisión.

Por lo anterior, con el respectivo acto administrativo ordenando la obligación se causa el gasto por cuota de fiscalización en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con contrapartida en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y es objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas.

Por su parte, la Contraloría General de la República reportará las subcuentas utilizadas para reconocer contablemente esta operación, así: 140161-Cuota de fiscalización y auditaje y 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, correspondientes a las cuentas 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 4110-NO TRIBUTARIOS, respectivamente.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148967 del 14-12-10			
Este concepto da alcance al concepto 20106-144153 del 19-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	Principios de contabilidad pública/Causación o Devengo/Asociación Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad, financiera económica, social y ambiental/Ingresos <b>4815</b> Ajuste de ejercicios anteriores
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable de los ingresos por prestación de servicios de astillero por parte de COTECMAR, e inviabilidad de considerar que dicha prestación se causa con la expedición de la facturación.

Vicealmirante

DANIEL IRIARTE ALVIRA

Presidente

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial-COTECMAR

Cartagena de Indias - Bolívar

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148967, en la cual solicita dar alcance al concepto 20106-144153, de acuerdo con los siguientes aspectos:

Manifiesta en su comunicación que: *“La Corporación presta entre otros, servicios de mantenimiento y reparación, los cuales no pueden considerarse de ejecución inmediata dadas las características propias de los servicios de astilleros, por ello se requiere acumular costos en proceso a fin de cumplir adecuadamente con el principio contable de asociación en la medida en que se incurra. Cada servicio se presta mediante la firma de un contrato que puede durar varios meses o incluso años.*

*Se trata de contratos a los que la doctrina jurídica le ha llamado de ejecución diferida teniendo en cuenta que su eficacia queda en suspenso hasta el momento en que resulten tanto los derechos como las obligaciones contenidas. El contrato nace desde su celebración, pero sus efectos están postergados.*

*Es importante anotar como ejemplo la repotenciación de las Fragatas Misileras, servicios que se ha ejecutado por un período superior a 1 año, tiempo en el cual se han acumulado costos de mano de obra, materiales, servicios y otros costos indirectos de fabricación debiendo ser considerados en la realidad económica de la Corporación como un contrato en ejecución, y de ahí la necesidad de reflejarlo contablemente, de la misma forma.*

*Por estos casos, no es posible efectuar facturaciones mensuales con el fin de asociar ingresos a los costos de venta reportados, pues contractualmente no se fijan este tipo de obligaciones, la exigibilidad nace una vez se cumpla con el objeto del contrato, y es a partir de ahí en que surgen obligaciones para las partes, para una la de entregar de conformidad con lo pactado y para la otra la de exigir el pago.*

*Dada la naturaleza de la Corporación y debido a las actividades que realiza, esta es responsable del IVA, por lo que dentro de sus obligaciones está la de facturar y declarar bimensualmente este tributo a la Administración de Impuestos Nacionales, esto acarrea que el registro de los ingresos debe contar obligatoriamente con los debidos costos asociados en el período correspondiente.*

*El efecto inmediato de la aplicación del concepto, contando solo con un mes para el cierre de la vigencia, es de \$10.100 millones aproximadamente, los cuales tendrán que ser reclasificados desde la cuenta de Inventario de Productos en Proceso hacia el costo de venta de la Corporación, generando un impacto considerable en el resultado de la operación de la misma; estos costos en proceso incluso vienen siendo acumulados desde 2009 para el caso de algunos proyectos”.*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Párrafo 117 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa en relación con el principio de contabilidad pública

de la 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 Párrafo 118 del mismo instrumento normativo, señala en relación con el principio de Asociación, que *“El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables”*.

Por su parte, el párrafo 264 relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, determina 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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 4815-AJUSTES 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”*.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección”*.

## CONCLUSIÓN

Con base en los principios de contabilidad pública de la Causación o Devengo y de Asociación, la entidad debe reconocer los ingresos por la prestación de los servicios a medida que se va prestando el servicio, con base en los informes de ejecución de los servicios contratados. No puede entenderse entonces que el ingreso se entiende ejecutado con la expedición de la factura, pues las obligaciones para las partes comienzan con el inicio de la prestación del servicio.

En ese sentido, cabe resaltar que los servicios prestados por la entidad contable pública en períodos anteriores, y que no han sido registrados en la contabilidad deben reconocerse afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149500 del 23-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2 2.3	Principios de contabilidad/Devengo o causación 1407 Prestación de servicios 2910 Ingresos recibidos por anticipado 4305 Servicios educativos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable de la cartera por concepto de derechos académicos de la Institución Educativa José Antonio Ricaurte

Doctor  
JOSÉ JULIÁN ALMANZA RIVAS  
Contador Público  
Institución Educativa José Antonio Ricaurte  
Ibagué (Tolima)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 201012-149500, en la cual consulta el tratamiento contable de la cartera por concepto de derechos académicos de la Institución Educativa José Antonio Ricaurte. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece entre los principios de contabilidad pública el siguiente:

*“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. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en relación con los deudores, el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, expresa que:

*“152. 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”*. (Subrayado fuera de 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 (...) el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

En el Catálogo General de Cuentas, en la descripción de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS expresa que *“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". (Subrayado fuera de texto).*

Igualmente, la descripción de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS expresa que *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación".*

Por su parte, 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.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras".*

## 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 de la siguiente manera:

1. Cuando la Institución Educativa recibe el dinero anticipado

Si la Institución Educativa recibe el dinero anticipadamente por parte del Estudiante, surge un pasivo ya que se genera un hecho pasado que es el pago y existe una obligación pendiente de prestar el servicio. En consecuencia, deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda

de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez preste el servicio la Institución Educativa, la transacción incide en los resultados del respectivo periodo por lo cual la entidad debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

2. Cuando la Institución Educativa recibe el dinero al final de la prestación del servicio.

En relación con los ingresos deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.

Por lo tanto la entidad debe reconocer los ingresos derivados de la prestación de los servicios de educación con 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; en la medida que el estudiante gire los recursos hacia la Institución, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 140701-Servicios educativos, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

\*\*\*

### CONCEPTO 201011-149115 del 27-12-10

CONCEPTO 201011-149115 del 27-12-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Principio de contabilidad/Devengo o causación/Prudencia 2917 Anticipo de impuestos
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Caldas- Antioquia de los anticipos recibidos por el pago de impuesto predial

Doctora  
GLORIA HAYDEE ALVARADO HENAO  
Directora Financiera  
Municipio de Caldas (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-149115 en la cual solicita la creación de una subcuenta en la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS, para el registro de los anticipos recibidos de los contribuyentes sujetos del pago de Impuesto Predial, así como el procedimiento contable para su reconocimiento.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, los principios de contabilidad pública de Devengo o Causación, y de Prudencia establecen:

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

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

La descripción de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS conforme a lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública señala:

*"Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 13-Rentas por Cobrar.*

### DINÁMICA

*SE DEBITA CON: 1. El valor de la aplicación cuando se liquiden los impuestos.*

*SE ACREDITA CON: 1.- El valor de los anticipos liquidados en las declaraciones tributarias".*

## CONCLUSIÓN

En atención a su solicitud, me permito informar que mediante Resolución No. 391 de 16 de diciembre de 2010 de la CGN, fue creada la subcuenta 291706-Anticipo impuesto predial unificado, norma que puede consultar en la dirección electrónica [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co).

En aplicación al principio contable de Prudencia el reconocimiento de los ingresos debe corresponder únicamente a los realizados durante el período contable y no a los potenciales. Por su parte, en atención al principio de Devengo o Causación el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, es por esto que el reconocimiento de las transacciones derivadas de los pagos de anticipos relacionados con impuestos, específicamente para el impuesto predial deberá efectuarse considerando:

1. Recepción de los recursos: El registro debe ser un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 291706-An-

tipo impuesto predial unificado, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS.

2. Causación del Ingreso por Impuestos: La entidad debe causar oportunamente los ingresos por concepto de impuestos mediante un débito a la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL con crédito a la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.
3. Aplicación del pago anticipado: Simultáneamente debita la subcuenta 291706-Anticipo impuesto predial unificado, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS y acredita la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149303 del 30-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	Principios de contabilidad pública/Devengo o Causación Normas técnicas relativas a los activos/Rentas por cobrar 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
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable por parte de un municipio del impuesto predial, e inviabilidad de reconocer el derecho por rentas por cobrar con base en lo establecido presupuestalmente.

Doctor  
LUIS ENRIQUE GAMBOA TRUJILLO  
Contador  
Honda (Tolima)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149303, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"He tenido una observación por parte de la Contraloría General de la República con respecto a la mecánica contable en lo concerniente al impuesto predial unificado.*

*Según lo presupuestado para cada vigencia dicho impuesto lo causo debitando la cuenta 130507 Impuesto Predial Unificado y acreditando la 410507 Impuesto Predial Unificado. En la medida en que los contribuyentes van cancelando el impuesto, se hace la respectiva contabilización, debitando la cuenta 111005 Cuenta Corriente y acreditando la 130507 Impuesto Predial Unificado respectivamente, así sucesivamente, hasta finalizar la vigencia fiscal, pero todo lo que se presupuesta, no se ejecuta en su totalidad, por ejemplo de \$583.188.463 presupuestados solo se recauda 450.000.000 quedando un saldo por ejecutar y/o recaudar.*

*La Oficina de Sistemas del Municipio de Honda es el que hace anualmente el ajuste al predial y presenta una cifra exacta con el valor a recaudar quedando un saldo al final del período que se convierte en un impuesto por cobrar, ese impuesto por cobrar, actualmente presenta un saldo de \$5.529.871.400; pero a este acumulado hay que hacerle una depuración, lo que rebajaría significativamente dicho saldo de impuesto por cobrar, por lo general esta cifra del IGAC no coincide con la presupuestada (porque lo causado es lo de la vigencia actual, los \$583.188.463).*

*De una visita practicada por la Contraloría General de la República, al observar la cifra de la cartera, salió como observación que a dicha cartera había que hacerle un asiento que refleje en el ingreso esos \$5.529.871.400,00 (...)"*

Por lo anterior, consulta si la entidad debe realizar algún registro contable para que la cifra que señala la Contraloría General de la República se

refleje en el ingreso, considerando que la entidad causa \$583.188.463 Y RECAUDA \$450.000.000, y que al cierre de la vigencia queda por recaudar \$150.000.000 y se reclasifica a la subcuenta 131007-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, operación que se ha venido realizando por varios años y nuevamente al inicio de la vigencia se causa lo presupuestado, es decir los \$450.000.000.

## CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con el principio de Causación o Devengo señala que: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos (...)"*.

El párrafo 120 del mismo instrumento normativo, expresa en relación con el principio de la 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 del texto).

Los párrafos 148 a 150, del mismo instrumento normativo, relacionados con las Normas técnicas relativas a los activos señalan que *"(...)" Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.*

*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 liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 265 del citado texto determina que: "El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias (...)" 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).

Así mismo, los párrafos 313 y 314 del Marco Conceptual, relacionados con las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, señalan 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."

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).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con los principios de contabilidad pública de Causación o Devengo y de Prudencia, la entidad deberá reconocer como ingresos por impuesto predial únicamente aquellos que se constituyen en derechos ciertos para el municipio con base en las declaraciones tributarias o actos administrativos que imponen el tributo una vez queden en firme, y no con base en los rubros incorporados en el presupuesto de ingresos de la vigencia fiscal, toda vez que el presupuesto de ingresos corresponde a la estimación de los ingresos que espera percibir la entidad durante la vigencia fiscal, y al ser solamente una estimación dicho presupuesto no genera por sí mismo un derecho para la entidad ni un recurso ya controlado.

Así las cosas, la entidad deberá realizar un análisis de los saldos reconocidos en las subcuentas 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y 131007-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, con el fin de depurar los saldos que no representen derechos ciertos para la entidad. Así mismo, deberá ajustar la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, para que esta refleje los ingresos reales del municipio correspondientes a la vigencia fiscal actual, y no los incorporados en el presupuesto de la entidad, toda vez que al reconocer el impuesto predial con base en el presupuesto de la vigencia se sobreestima el ingreso y por ende los resultados del período.

Cabe anotar que 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 que la entidad contable pública espera percibir durante la vigencia fiscal.

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 públicas y privadas, con el fin de revelar de manera razonable la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados de las operaciones y la generación de flujos de recursos de los entes públicos.

Por lo anterior, se debe tener especial cuidado con la interpretación de las operaciones y resultados desde la perspectiva presupuestal y contable, dado que son dos sistemas distintos que presentan resultados diferentes que deben ser analizados sobre la base de las características y las reglas de cada uno, es así como, para el caso objeto de su consulta los ingresos desde la perspectiva contable se reconocen con base en el principio de contabilidad pública de causación o devengo, y desde la perspectiva presupuestal se revelan según se encuentren en la etapa de aprobación o ejecución.

\*\*\*

### CONCEPTO 201011-148894 del 30-12-10

TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1 Principios de contabilidad pública/Devengo o causación
		1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos
		1.3 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden
Subtema		Reconocimiento de contratos sin que exista ejecución de los mismos

Doctora  
ZEIDA I. BARRERA HURTADO  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148894, en la cual consulta si la sola firma de un contrato, sin que exista ejecución del mismo, genera un pasivo o es necesario que exista la causación contable para registrar dicho pasivo.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en materia de principios de contabilidad pública, establece:

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

Por su parte, el mismo texto normativo respecto de Normas Técnicas relativas a los Pasivos, establece:

"202. Noción. 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. (...).

205. *Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.* (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, contemplan:

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 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 del texto).

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

Considerando que en la contabilidad se incorporan las transacciones de la entidad que afectan elementos de sus estados contables, es de precisar que el reconocimiento de pasivos debe atender a la realidad de los hechos económicos subyacentes en una negociación, atendiendo el principio de Devengo o Causación, consignado en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

Es así, que en el caso en que se haya suscrito un contrato, del cual se derivan tanto derechos como cumplimiento de obligaciones, el reconocimiento contable se debe hacer atendiendo a los términos contractuales que precisen los momentos en que surgen realmente tales circunstancias para el ente, teniendo en cuenta que el reconocimiento como pasivos se realiza cuando existen obligaciones originadas en hechos pasados, en atención a las disposiciones en materia de normas técnicas relativas a los pasivos.

No obstante lo anterior, se precisa al consultante que la suscripción del contrato se puede reconocer en cuentas de orden de control, en el entendido de que tal circunstancia representa compromisos para el ente en el futuro, en atención a lo dispuesto en materia de Normas Técnicas relativas a las cuentas de orden.

\*\*\*

## 9.4 ASOCIACIÓN

CONCEPTO 20107-144804 del 12-08-10				
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP	
2	Tema	2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
3		1.1		Principios de contabilidad/Asociación
4		1.2		Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Costos de producción
5		2.1	72	Servicios educativos
6		2.2	6305	Servicios educativos
7	Subtema			Reconocimiento por parte de la Institución Educativa GABO de los costos incurridos en la prestación de los servicios educativos

Doctora  
CLAUDIA HOYOS  
Contadora  
Institución Educativa GABO  
Cartago (Valle)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20107-144804, mediante la cual consulta "(...) sobre el tema de los costos de producción para los servicios educativos y la utilización de las cuentas 72", manifestando que "Encontramos entonces, como inquietudes para esta Institución:

*¿Se debe realizar el registro de las cuentas clase 7?*

*¿Cuál es el método indicado para el registro de los costos de producción?*

*¿Con qué base se realiza la distribución de los costos?*

*¿Qué clase de gastos se constituyen como costo?*

*¿Se deben dividir los gastos registrados hasta el momento y una parte constituirlos como costos?*

*Para iniciar el registro contable, ¿qué periodo es el indicado?*

*¿Se deben realizar ajustes sobre el periodo contable en curso y trasladar parte de los gastos al costo?"*

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. Reconocimiento de costos en las cuentas y subcuentas de la clase 7 del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

El párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, define el Principio de Asociación indicando 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" (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el párrafo 292 del mismo texto normativo 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" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el párrafo 296 especifica que “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 de la acumulación de los costos de las transacciones, hechos y eventos relacionados con la prestación de servicios educativos, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública describe el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS indicando que “En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.

## **2. Método para el registro de los costos de producción y 3. Base sobre la cual se realiza la distribución de los costos**

Respecto a las metodologías para registrar y distribuir los costos para la prestación de los servicios, el párrafo 305 del Plan General de Contabilidad Pública indica 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” (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el párrafo 306 indica que “En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos” (Subrayado fuera de texto).

## **4. Diferenciación entre costos y gastos**

El párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública define los costos de producción indicando 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 (...)”, mientras que el párrafo 282 define 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”.

## **5. Distribución de costos y gastos del periodo, 6. Periodo para el registro contable de los costos y 7. Traslado de gastos al costo.**

Respecto al reconocimiento de gastos y costos incurridos en el periodo, el párrafo 302 del Catálogo General de Cuentas señala que “En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado (...)” y el párrafo 303 indica que “El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes” (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, la entidad contable pública debe reconocer los costos incurridos en el respectivo mes en las respectivas cuentas y subcuentas que conforman el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Para efecto del reconocimiento de los costos y gastos incurridos que no puedan ser objeto de asignación directa, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5897- COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR señalando que “Representa el valor de los costos y gastos incurridos por la entidad contable pública que no pueden identificarse directamente con un centro

de costo productivo o administrativo, para lo cual debe adelantarse un proceso de distribución. Este proceso debe efectuarse como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero” (Subrayados fuera de texto).

Como mínimo al finalizar el mes, la entidad debe realizar una distribución sistemática de los valores reconocidos en la cuenta 5897- COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, aplicando los criterios que considere pertinentes, con el objeto de reconocer los valores que correspondan a gastos del periodo y a costos de prestación del servicio.

Mensualmente, la entidad contable pública debe trasladar los costos de producción acumulados, mediante un crédito en las subcuentas Traslado de Costos (cr) que hacen parte de las cuentas que conforman el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, y un débito en las correspondientes subcuentas de la cuenta 6305- SERVICIOS EDUCATIVOS descrita en el Catálogo General de Cuentas indicando que “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el período contable, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 72-Servicios Educativos”.

## **CONCLUSIÓN**

El Régimen de Contabilidad Pública establece que las entidades que presten servicios individualizables, como es el caso de los servicios educativos, deben reconocer los costos asociados con la generación de los ingresos acumulándolos en los correspondientes grupos, cuentas y subcuentas de la clase 7 del Catálogo General de Cuentas.

En ese sentido, la Institución Educativa GABO debe reconocer los costos incurridos en la prestación de los servicios educativos, registrando las erogaciones y cargos incurridos en las cuentas y subcuentas del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS a que se refiere el Catálogo General de Cuentas.

Las erogaciones que no pueden identificarse directamente con un centro de costos administrativo o productivo deben ser registradas en las subcuentas que conforman la cuenta 5897- COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, por el término máximo de un mes, al final del cual se debe proceder a distribuirlos a los costos de producción si corresponden con las actividades relacionadas con la obtención de ingresos por la prestación de servicios educativos o a los gastos del periodo, según sea el caso.

Así mismo, los saldos totales de los costos acumulados en las subcuentas y cuentas que conforman grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS deben trasladarse, al finalizar cada mes, al costo de ventas.

El reconocimiento de los costos de venta de servicios educativos se realiza mediante un débito en las subcuentas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS y un crédito en la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Para efectos del reconocimiento de los diferentes conceptos que conforman el costo de prestación de los servicios, es la entidad contable pública la que debe determinar los centros de costos, las bases de acumulación que mejor se ajusten a la naturaleza y procesos, razón por la cual debe determinar el uso de metodologías reconocidas técnicamente tales como el costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer sus necesidades de información.

Además, la entidad deberá revelar mediante las notas a los estados, informes y reportes contables el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.

\*\*\*

**9.5 MEDICIÓN:** Ver conceptos 201011-148574, 20107-145127

## 9.6 PRUDENCIA

<b>CONCEPTO 201012-149339 del 24-12-10</b>			
Ratifica lo establecido en el concepto 20097-132685 del 27-08-2009			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/Prudencia
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento y manejo de operaciones recíprocas por las Resoluciones que establecen las tarifas de control fiscal que son demandadas ante el Contencioso Administrativo, por parte de la Contraloría General de la República y de las entidades involucradas.

Doctor

ALDALIVAR SOLANO MOTTA

Coordinador de Gestión Contable

Contraloría General de la República

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201012-149339 en la cual consulta el tratamiento contable que debe darse a las Resoluciones que establecen las tarifas de control fiscal para las entidades públicas y que son demandadas ante el Contencioso Administrativo, teniendo en cuenta que la Agencia Nacional de Hidrocarburos las tiene reconocidas como obligaciones por pagar y se están generando saldos por conciliar en las operaciones recíprocas por cuanto la Contraloría General de la República las tiene reconocidas en cuentas de orden.

### CONSIDERACIONES

Al respecto, me permito manifestarle que en relación con el tratamiento contable de estas resoluciones, este Despacho ya se pronunció mediante el expediente 20097-132685, del 27 de agosto de 2009, dirigido a su despacho.

En el concepto anteriormente señalado, el cual estamos ratificando con esta comunicación, se concluyó que: *“Considerando que con base en el principio de Prudencia deben reconocerse únicamente los ingresos realizados durante el periodo 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”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, si bien es cierto que el concepto anteriormente emitido está dirigido a la Contraloría General de la República, que realizó

la solicitud, también lo es que los principios y normas técnicas de contabilidad pública aludidos, son de aplicación general para todas las entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

### CONCLUSIÓN

Para el caso en particular, cuando la Contraloría General de la República emite y notifica una resolución para establecer la tarifa de control fiscal, esta se encuentra sometida a que la autoridad competente determine si la tarifa definida se constituye en una obligación clara, expresa y exigible para la Agencia Nacional de Hidrocarburos, y como consecuencia su reconocimiento, en aplicación del principio de prudencia, se realiza utilizando las cuentas de orden anteriormente mencionadas.

Por su parte, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en aplicación del mismo principio de prudencia, deberá reconocer el gasto y la obligación correspondiente una vez sea notificada del acto administrativo que establece la tarifa de control fiscal.

Ahora bien, como con la aplicación del tratamiento contable anteriormente planteado se genera una diferencia o saldo por conciliar en la ejecución del proceso de consolidación, de acuerdo con lo establecido en el Manual Funcional se calculan esas diferencias, se agrupan por su origen y se identifican de acuerdo con el criterio contable y normatividad vigente aplicados en el reconocimiento, de tal manera que las entidades participantes pueden llegar a justificar las diferencias presentadas, teniendo en cuenta que estas se generan por la disparidad en el criterio utilizado para el registro de las operaciones, ya que la misma operación se reconoce de forma diferente en cada una de las entidades involucradas.

\*\*\*



**9.7 PERIODO CONTABLE: Ver conceptos 200911-137129, 20103-141387, 20102-141033**
**9.8 REVELACIÓN**

CONCEPTO 20109-147177 del 05-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	Principios de contabilidad/Revelación Normas técnicas relativas a las cuentas de orden <b>2905</b> Recaudos a favor de terceros
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de FINDETER de los saldos pendientes de legalizar correspondiente a los recursos del presupuesto nacional recibidos para administrar, y entregados por medio de convenios a entidades territoriales a través de los Fondos de Cofinanciación FIS, FVC y FIU y la cuenta especial Insfopal

Doctora  
 MARTHA ELIZABETH MORENO LÓPEZ  
 Secretaria General  
 Financiera de Desarrollo Territorial S. A. (FINDETER)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147177, en la cual manifiesta en relación con los Fondos de Cofinanciación para la Inversión Social (FIS), de Cofinanciación para la Infraestructura Vial (FVC), de Cofinanciación para la Infraestructura Urbana (FIU) y la cuenta especial Insfopal:

1. *“Teniendo en cuenta que inicialmente se constituyeron las cuentas por cobrar a entes territoriales soportados en la liquidación de convenios y en la actualidad estos valores no han sido reconocidos por las entidades en los procesos jurídicos, y por consiguiente no revelados en sus estados financieros, ¿es posible efectuar la reclasificación de estos saldos a las cuentas de orden?”.*

2. *“Para el caso de los acuerdos de pago firmados por los entes territoriales, creemos que estos serían los únicos valores que podríamos dejar en cuentas por cobrar y por consiguiente se informarían como operaciones recíprocas, al igual que al boletín de deudores morosos”.*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Mediante convenios celebrados con el Gobierno Nacional, fueron entregados al FINDETER para su administración los Fondos de Cofinanciación FIS, FVC y FIU y la cuenta especial Insfopal; a través de estos Fondos el Gobierno Nacional entregó a los entes territoriales mediante convenios suscritos entre 1994 y 1998 recursos del Presupuesto Nacional, de los cuales aún se encuentran saldos pendientes de legalización que se presentan en los estados contables de los Fondos, en las cuentas 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 2425-ACREEDORES-Ministerio de Hacienda.

Para la liquidación de estos Fondos el Gobierno Nacional expidió las siguientes normas:

En relación con el Fondo de Cofinanciación para la Inversión Social (FIS) el artículo 3º del Decreto 27 de 1998, señala: *“Los activos y derechos establecidos en artículo 9 del decreto 1691 de 1997 serán destinados a cubrir las obligaciones que el FIS tenga pendientes a 31 de diciembre de 1997. Las obligaciones que a la fecha de corte descrita no puedan ser atendidas con los derechos y activos mencionados en el inciso anterior, serán asumidas por la Nación; si resultaren excedentes éstos serán transferidos a la Nación”.*

Para el Fondo de Cofinanciación para Infraestructura Vial (FCV), para concluir las gestiones de administración y en virtud de lo dispuesto en el artículo 1º. del Decreto 27 de 1998, se suscribieron los siguientes con-

venios: *“(…) b) 7004 de 2000, suscrito entre MHCP y FINDETER, cuyo objeto era la liquidación de los convenios faltantes. Se estableció como remuneración a FINDETER \$6.218 millones. FINDETER debía notificar por escrito al ejecutor sobre los recursos a reintegrar a la Nación, (...)”.*

Para el Fondo de Cofinanciación para la Infraestructura Urbana (FIU), para concluir las gestiones de administración y en virtud de lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 145 de 1999 que derogó el artículo 1º del Decreto 27 de 1998, se suscribieron los siguientes convenios: *“(…) d) 7004 de 2000, suscrito entre MHCP y FINDETER, cuyo objeto era la liquidación de los convenios faltantes. Se estableció como remuneración a FINDETER \$6.218 millones. FINDETER debía notificar por escrito al ejecutor sobre los recursos a reintegrar a la Nación, (...)”.*

Posteriormente mediante la aplicación de los Decretos 3734 de 2005 y 4473 de 2006 que ordenan a FINDETER realizar gestiones para lograr la recuperación o legalización de estas obligaciones, ha instaurado demandas, de las cuales algunas han sido admitidas y otras no, así mismo ha realizado acuerdos de pago.

Como en algunos casos estas obligaciones no han sido reconocidas por los entes territoriales, al no relacionarlas en el informe de operaciones recíprocas, generan saldos por conciliar por este concepto, con los saldos reportados por Findeter.

Es de anotar que Findeter a nivel de documento fuente aplica el PUC de la Superintendencia Financiera y reporta a la CGN mediante un proceso de homologación de cuentas.

En relación con la normatividad contable pública el párrafo 15 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

*“15. Las normas técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable, las cuales permiten instrumentalizar la estrategia teórica con el Manual de procedimientos a través del Catálogo General de Cuentas (CGC), los procedimientos e instructivos contables. Este proceso incluye las etapas de reconocimiento y revelación, que atendiendo a normas técnicas, producen información sobre la situación, la actividad y el potencial de servicio o la capacidad para generar flujos de recursos de la entidad contable pública”.*

Es así como las Normas Técnicas del Régimen de Contabilidad Pública, relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, determinan:

*“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable*

pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública hace referencia a los principios de contabilidad pública, de los cuales citamos el de Revelación, párrafo 122 que señala: “Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; 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. (...)”.

Así mismo, las Normas Técnicas relativas a las cuentas de Orden en el párrafo 311 señalan:

“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 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”.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe 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 éstas, en los plazos y condiciones convenidos. (...)”.

Se debita con: 1- El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural. (...)”.

Se acredita con: 1- El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.

2- El valor de los recaudos en la DGCPN que al final del periodo (...)”.

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La información contable pública revelada en los estados contables debe estar claramente asociada con los elementos de los estados contables, con las expectativas ciertas de generación de recursos para la entidad en cumplimiento de sus funciones y con la medición confiable en términos monetarios, de manera que atendiendo a estas condiciones deberá analizarse si el reconocimiento de las cuentas por cobrar originadas en los recursos de los Fondos de Cofinanciación FIU, FIS, FVC y de la cuenta especial Insfopal que Findeter administra, cumplen con estas condiciones.

Según lo señalado en la consulta y en la información contenida en las bases de datos de la información contable de los Fondos, reportada a la CGN, los Fondos presentan los saldos pendientes de legalizar con los entes territoriales en las cuentas 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida la cuenta 2425-ACREEDORES, las cuales no corresponden en su clasificación al hecho económico que pretenden revelar, debido a que los conceptos que se registran en la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS corresponden a derechos originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones y en el caso que nos ocupa los Fondos no recaudan este tipo de derechos. Por otra parte los valores revelados en la cuenta 2425-ACREEDORES-Ministerio de Hacienda, no es pasivo de los Fondos, por lo que es pertinente la reversión de este registro.

Atendiendo lo indicado en las normas y convenios que reglamentan la liquidación de los Fondos, como los recursos recuperados en este proceso deben reintegrarse al Ministerio de Hacienda, la cuenta por cobrar debe reconocerla esta entidad y los entes territoriales deben registrar el pasivo, además la información por operaciones recíprocas debe ser de la entidad territorial con el MHCP. Por otra parte la contabilidad de los Fondos reconocerá en cuentas de orden de control el monto de los saldos pendientes de legalizar por parte de los entes territoriales.

Ahora bien, cuando se recuperen los recursos, en la contabilidad de los Fondos debe registrarse el recaudo debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-OTROS RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el giro de los recursos al Ministerio de Hacienda se cancelará el saldo de la cuenta 2905-OTROS RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y la correspondiente cuenta de orden.

Atendiendo al principio de Revelación, en notas a los estados contables deberá indicarse la información suficiente y necesaria para la adecuada interpretación de las cifras relacionadas con los convenios que hemos venido mencionando.

\*\*\*

**9.9 NO COMPENSACIÓN**

CONCEPTO 20105-142935 del 18-06-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Principios de Contabilidad/No compensación Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>		Inviabilidad de compensar las valorizaciones o desvalorizaciones de las propiedades, planta y equipo, aun cuando los bienes correspondan a un mismo grupo de activos

Doctor  
ÉDGAR CUENCA CELIS  
Profesional I  
División Financiera  
Electrificadora del Huila  
Neiva (Huila)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-142935, en la que plantea que la Electrificadora del Huila registra en la subcuenta 164512-Subestaciones y/o estaciones de regulación, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, las subestaciones del sistema de distribución de energía del departamento del Huila, las cuales, según un avalúo realizado, presentan valorizaciones en algunas y desvalorizaciones en otras. El resultado neto de las variaciones genera una desvalorización, la cual fue contabilizada por la entidad; así mismo informa que este registro fue objetado por la Comisión de Auditoría de la CGR, por considerar que deben registrarse en forma independiente las valorizaciones y las desvalorizaciones surgidas del proceso de actualización.

Según lo anotado, la entidad consulta el procedimiento cuando se presenta como resultado del avalúo practicado a un mismo grupo de bienes valorización y desvalorización.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

El reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones en los que participa la entidad contable pública, debe observar los criterios que, según lo prescrito por el Régimen de Contabilidad Pública, permite garantizar que la información contable generada sea confiable, relevante y comprensible, de los cuales es pertinente mencionar:

*“114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.”* (Subrayado fuera de texto).

*“123. No Compensación. 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”.*

De otra parte, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 357 de 23 de julio de 2008, en el punto 3.4 indica:

*“3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identi-*

*ficarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias”.*

Además, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en relación con la actualización, en el numeral 18 determina: *“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.”*

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad contable pública debe contar con la información individualizada de los bienes que hacen parte del grupo de Propiedades, planta y equipo; en consecuencia, al registrar la actualización de cada activo, individualmente reconocido, según el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, registrará los valores para cada uno de los bienes objeto de avalúo, reflejando el resultado sea valorización o desvalorización, atendiendo al principio de no compensación.

En consecuencia, no puede disminuirse la valorización de un bien, con la desvalorización de otro (u otros), aún cuando los bienes correspondan a un mismo grupo de activos.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147034 del 25-10-10				
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>14 24</b>	Principios de contabilidad pública/No compensación Deudores Cuentas por pagar
	<b>Subtema</b>			Reconocimiento por separado de los negocios de IPS y EPS, inviabilidad de compensarlos y agregación de la información, por parte de la Caja de Previsión Social de Comunicaciones (CAPRECOM).

Doctor  
CARLOS TADEO GIRALDO GÓMEZ  
Director General  
Caja de Previsión Social de Comunicaciones (CAPRECOM)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20109-147034 mediante la cual consulta sobre el procedimiento para consolidar las cuentas por cobrar y por pagar entre la IPS CAPRECOM y EPS CAPRECOM

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Las EPS'S son las Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado que administran los recursos de Seguridad Social en Salud, las cuales están debidamente autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, con resolución vigente y que poseen una red de servicios de Salud que les permite asegurar los beneficios definidos en el POS-S. Estas administradoras pueden ser: Cajas de compensación familiar (CCF), Empresas Solidarias de Salud (ESS), Entidades promotoras de salud (EPS) públicas, privadas o mixtas.

La IPS SALUD, es una Institución Prestadora de servicios de salud que facilita el acceso de la población a servicios de salud con oportunidad, equidad y calidad.

Por su parte, el párrafo 123 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública señala el Principio de la No Compensación e indica 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. (...)" (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 14- DEUDORES "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de deudores, conceptos tales como 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 grupo 24- CUENTAS POR PAGAR "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." (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, el instructivo contable N° 09 del 18 de diciembre de 2009, establece en el numeral 1.6.1.11 que: "(...) En los casos de agregación de unidades o entidades por parte de una entidad contable pública agregadora, deben efectuarse las conciliaciones y eliminaciones de las transacciones entre todas las unidades o entidades que conforman el agregado, antes de efectuar el reporte a la CGN. En consecuencia, en estos no deben subsistir operaciones recíprocas consigo misma".

### CONCLUSIÓN

Con base en el principio contable de la no compensación, no es posible, en ningún modo, compensar las partidas de ingresos, gastos y costos, y activos y pasivos, para reconocer partidas 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.

Ahora bien, como CAPRECOM tiene los negocios de EPS e IPS, y tiene un solo Nit y código contable, no se puede perder de vista que son dos negocios totalmente diferentes y con regulaciones y normatividad específicas, por parte de la Superintendencia Nacional de Salud; ya que la EPS es aseguradora y la IPS es prestadora, por lo tanto cada uno de los negocios debe llevar su propia contabilidad, con independencia que al final del ejercicio los dos conformen el balance de la entidad.

Como CAPRECOM es una única entidad contable pública que agrega las contabilidades de dos negocios totalmente diferentes, debe eliminar las operaciones recíprocas que den lugar a ello (Activo vs. Pasivo, Ingresos vs. Gastos o Costos), pero ello no implica que se eliminen los registros contables en la contabilidad de cada uno de los negocios. Cabe agregar que, tal como establece el Instructivo N° 09 de 2009, no se deben reportar operaciones recíprocas consigo misma.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147300 del 03-11-10			
<b>I</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2 2.3	Principios de contabilidad/No compensación 1425 Depósitos entregados en garantía 4805 Financieros 5808 Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del INCO del menor valor en los rendimientos reportados por la Fiduciaria La Previsora, originados en la provisión realizada por la Fiduciaria por concepto de un aporte no realizado oportunamente por el INCO dentro del contrato de encargo fiduciario No. 1519

Doctora  
 MIREYI VARGAS OLIVEROS  
 Contadora  
 Instituto Nacional de Concesiones (INCO)  
 Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147300, en la cual solicita información en relación con el registro contable que el INCO debe realizar por el menor valor en los rendimientos reportados por la Fiduciaria La Previsora, originados en la provisión realizada por la Fiduciaria por concepto de un aporte no realizado oportunamente por el INCO dentro del contrato de encargo fiduciario No. 1519.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 448 de julio 21 de 1998, “por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público”, creó el Fondo de contingencias de las entidades estatales como una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la Fiduciaria La Previsora.

El artículo 3 de la citada ley determina: “**Objeto del fondo.** El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales tendrá por objeto atender las obligaciones contingentes de las Entidades Estatales que determine el Gobierno. El Gobierno determinará además el tipo de riesgos que pueden ser cubiertos por el Fondo”.

De otra parte el Decreto 423 de marzo 14 de 2001, “Por el cual se reglamentan parcialmente las Leyes 448 de 1998 y 185 de 1995” adoptó el régimen de las obligaciones contingentes, es así que el artículo 4º señala: “**DEL FONDO DE CONTINGENCIAS CONTRACTUALES DE LAS ENTIDADES ESTATALES.** El Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales es un sistema de manejo de los recursos transferidos por las entidades aportantes en la forma, cuantía y oportunidad previstas en el Plan de Aportes al Administrador, para atender el cumplimiento de las obligaciones contingentes asumidas en el contrato identificado en la correspondiente cuenta”.

Así mismo, este Decreto en su artículo 8º indica: “**DEL PLAN DE APORTES.** El Plan de Aportes es el cronograma obligatorio de los montos que deben transferir las entidades estatales sometidas al presente régimen, al Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales, con destino al cumplimiento de las obligaciones contingentes que asuman en los contratos a que se refiere el artículo anterior, el cual es resultado de la aplicación de las metodologías fijadas por la Dirección General de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el respectivo sector administrativo”.

En relación con la administración de los aportes, el artículo 25 del decreto en mención, señala “**DE LA ADMINISTRACIÓN DEL FONDO DE CONTINGENCIAS CONTRACTUALES DE LAS ENTIDADES ESTATA-**

**LES.** Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, la administración del Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales la realizará la Fiduciaria La Previsora S. A., con arreglo a lo dispuesto en el presente decreto, en el Reglamento que al efecto determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al contrato que con tal objeto celebre la Nación –Ministerio de Hacienda y Crédito Público– con la sociedad Fiduciaria La Previsora S. A.

En cumplimiento de la Ley 448 de 1998 y del Decreto 423 de 2001, se celebró el contrato de encargo fiduciario de Administración y Pagos No. 1519 de 23 de diciembre de 2009, suscrito entre la Fiduciaria La Previsora S. A. y la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la administración del Fondo de Contingencias contractuales de las entidades estatales, el cual determina entre otras como obligaciones de la Fiduciaria, Cláusula Quinta: “1) Registrar los Planes de Aportes que la Dirección General de Crédito Público le remita una vez aprobados. (...) 5) Registrar el aporte que cada entidad aportante acredite haber efectuado mediante presentación del recibo expedido por la institución financiera receptora con especificación del monto, riesgo, fecha, el contrato y el beneficiario del eventual pago. (...)”.

En cuanto a las obligaciones de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Cláusula sexta, además de las previstas en la Ley, “1) Informar dentro de los diez (10) días siguientes a la Fiduciaria La Previsora los Planes de Aportes aprobados que le presenten las entidades aportantes (...)”.

Así mismo la cláusula Vigésima indica: “Apropiación y Ejecución del Contrato: Los aportes de cada una de las entidades y los del Presupuesto General de la Nación deberán contar con disponibilidad presupuestal y su correspondiente registro presupuestal, los cuales son requisitos que han de acreditarse a la entrega de los Recursos del Fondo”.

En relación con la normatividad contable pública, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública determina los Principios de Contabilidad Pública que dirigen el proceso para la obtención de información contable pública, de los cuales citamos el de No Compensación, que señala:

“123. No Compensación. 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”.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA como:

“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. (...)”.

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.

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. (...).

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Las normas que regulan el funcionamiento del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales señalan que la Fiduciaria La Previsora debe registrar los planes de los aportes aprobados que le presenten las entidades, así mismo el contrato de Fiducia indica que los aportes de las entidades como del Presupuesto General de la Nación deberán contar con disponibilidad y su correspondiente registro presupuestal.

La Fiduciaria La Previsora ha registrado en la cuenta del INCO del Encargo Fiduciario de Administración y Pagos del Fondo de contingencias una cuenta por cobrar, originada en el incumplimiento del plan de aportes de un proyecto. Así mismo, en cumplimiento a la normatividad de la

Superintendencia Financiera, afectó con un gasto por concepto de provisión de cuentas por cobrar, los rendimientos generados en el mes de julio de 2010 por los recursos que el INCO tiene en administración.

En razón a lo indicado en el Régimen de Contabilidad Pública no pueden compensarse partidas, por lo que verificado que el plan de aportes satisfaga los requerimientos presupuestales públicos, para el reconocimiento de la cuenta por cobrar en la Fiduciaria, deberán registrarse los rendimientos debitando la subcuenta 142515-Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 480535-Rendimiento sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

De otra parte, es pertinente indicar que no es procedente la causación en la contabilidad del INCO de cuentas por pagar, por tanto la provisión realizada por la Previsora debe contabilizarse como un gasto, debitando la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta 142515-Fondo de Contingencias de las entidades estatales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, además en notas a los estados contables deberá revelar la información suficiente y necesaria en relación con las circunstancias que originan este registro.

\*\*\*

**9.10 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

## 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

CONCEPTO 20104-142091 del 25-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para la medición y reconocimiento de hechos económicos, sociales y ambientales

Doctor

Álvaro Beltrán Cardona

Jefe de Contabilidad

Telefónica de Pereira

Pereira (Risaralda)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20104-142091 mediante la cual pregunta "(...) qué hechos económicos sociales y ambientales se deben identificar, medir y contabilizar?" (Subrayado fuera del texto) y si la "Contaduría General de la Nación tiene algún instructivo que determine la forma de identificarlos y medirlos".

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en los párrafos 27, 28, 61, 119 establece lo siguiente:

"27. Entorno social: En el modelo de economía de mercado, los intercambios realizados entre agentes, en representación de intereses de distinta naturaleza, privados o públicos, sin importar el objeto de la transacción, o la propiedad inherente a cualquiera de los agentes que participan, tiene implícita una función social inequívoca que requiere de transparencia. El Estado y su materialización a través de las entidades que componen el Gobierno

General y las Empresas Públicas en las que éste participe, tiene como fin esencial, servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución Política; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica, la vigencia de un orden justo y la prevalencia del interés general. En tal sentido el entorno social reclama al SNCP información transparente.

(...)

28. El entorno social exige información sobre aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos, entre otros, del sector público.

(...)

"61. 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. (...) 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 (...) en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables (...)* (Subrayado fuera de texto).

(...)

*"119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico (...)"* (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 128 a 130 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en las Normas Técnicas relativas a las etapas de Reconocimiento y revelación de los hechos Financieros, económicos, sociales y ambientales, establecen como condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública:

*"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.*

*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".*

En el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) en la descripción y la dinámica del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL expresa que *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*

Así mismo contiene la descripción y dinámica de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE así: *"Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del*

*ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.*

SE DEBITA CON:

1. El valor de la causación de los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON

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

En ese mismo sentido, el numeral 1º 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: *"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"* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

El Régimen de Contabilidad Pública identifica criterios de reconocimiento y revelación de la información ambiental, alineados con las necesidades de los usuarios de la información, las cuales se derivan de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, esto es, control, gestión eficiente, rendición de cuentas y transparencia; elementos vinculados a los fines del Estado en relación con el servicio a la comunidad y la prosperidad general.

El reconocimiento contable de lo social versa fundamentalmente sobre aquellas transacciones, hechos y operaciones que en desarrollo de sus cometidos estatales ejecutan las entidades públicas en función de servir a la comunidad, promover la prosperidad general y el sano ejercicio de los derechos y deberes que la Constitución Política de Colombia le otorga a los ciudadanos. En lo ambiental corresponde a las acciones y recursos aplicados para conservar, proteger y usar la biodiversidad e integridad del ambiente y los ecosistemas, el fomento a la educación para tales fines, la administración de los recursos naturales y su desarrollo sostenible, y la explotación de los recursos naturales no renovables, como las minas, yacimientos y similares.

Por otra parte, el reconocimiento de transacciones, hechos u operaciones sociales o ambientales proceden, siempre que sean factibles su identificación y medición razonable en términos monetarios, cuantitativos físicos, o cualitativos, a efectos de cumplir con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable, y para poder asociar tales transacciones, hechos u operaciones claramente con los elementos de los estados contables.

\*\*\*

**Costo Histórico**

CONCEPTO 20108-146184 del 30-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/Costo histórico
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Actualización de activos teniendo en cuenta el costo histórico, incluido el valor trasladado por ajustes por inflación, al establecer el valor en libros como base de comparación con el valor de realización o costo de reposición.

Doctora  
 PIEDAD C. ATUESTA  
 Contador General  
 Federación Nacional de Cafeteros de Colombia  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146184 mediante la cual consulta si para efectos de determinar el valor base de los avaluos debe considerarse el costo histórico incluido el valor trasladado por ajustes por inflación o si por el contrario debe procederse con la deflatación correspondiente.

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

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico: *“Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 5.7.1 de la Circular Externa 056 de 2004, establecía 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. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que para las entidades contables públicas obligadas a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, los ajustes por inflación que en su momento fueron reclasificados al costo histórico del respectivo activo, atendiendo lo dispuesto por la Circular Externa 056 de 2004, forman parte del costo histórico del mismo, y por lo tanto deberán tenerse en cuenta en la actualización, al establecer el valor en libros que es la base de comparación con el valor de realización o costo de reposición.

Así mismo, reiteramos lo señalado por este Despacho en otras comunicaciones que corresponde al Fondo Nacional del Café definir la política contable a observar dado que no se encuentra obligado a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-146889 del 19-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b> <b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Normas técnicas de relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos sociales y ambientales/Costo histórico <b>3128</b> Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (DB)
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable de los gastos originados directamente en el proceso de adquisición, pero facturados con posterioridad a la recepción y puesta en servicio de propiedades, planta y equipo, y consideraciones para el reconocimiento y ajuste de la depreciación.

Teniente Coronel  
 NELSON GUADÍA AMÉZQUITA  
 Jefe Oficina Contaduría General  
 Policía Nacional  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-146889, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“La Policía Nacional viene adquiriendo bienes y servicios a través del Programa de Asistencia y Seguridad (Security Assistance Program del Gobierno de EE.UU.-USSAP)*



LOAS, con recursos del Presupuesto Nacional y Recursos de cooperación del Gobierno de los Estados Unidos de América, a los cuales se incorporan gastos de importación y nacionalización entre otros, como parte del costo histórico.

No obstante lo mencionado, posteriormente, en algunos casos 6 meses o más, el gobierno de Estados Unidos factura otros gastos que tienen que ver con la negociación y adquisición de estos bienes, cuando ya han sido puestos en servicio en las unidades de la Institución". Por lo anterior consulta:

- ¿Cómo se registran contablemente los gastos facturados con posterioridad a la recepción y puesta en el servicio de los bienes, cuando se entendería que dichos gastos se originan directamente en el proceso de adquisición de los bienes?
- Si estos gastos, facturados con posterioridad, hicieran parte del costo histórico, ¿cuál es el procedimiento a seguir con la depreciación calculada y el tiempo, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública?
- Si los gastos, facturados con posterioridad, se deben registrar en las cuentas de la clase 5 "Gastos", ¿cuáles códigos contables se deben afectar?

## CONSIDERACIONES

El párrafo 110 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala en relación con la Universalidad, como condición para que se cumpla la característica cualitativa de la información contable de Relevancia, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 119 del mismo texto normativo define el principio de contabilidad pública de la medición como: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, (...)"*.

El párrafo 132 del citado Marco Conceptual y relacionado con las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico *"Representa la asignación de valor a los derechos, bienes,*

*servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación"*. (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, los párrafos 165 y 166 contenidos en las Normas técnicas relativas a los activos, 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."*

*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"*. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los cargos asociados a la adquisición de las propiedades, planta y equipo de la Policía Nacional y conocidos con posterioridad a su puesta en marcha deben reconocerse como un mayor valor del activo, incorporándose a su costo histórico.

Por lo anterior, la entidad debe ajustar el valor reconocido como Depreciación, para lo cual deberá afectar mediante un débito la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), considerando que dichos bienes no se encuentran asociados a la producción de bienes o servicios individualizables.

Es de anotar que la Policía Nacional debe revelar este hecho en notas a los estados contables con el fin de dar a conocer a los distintos usuarios de la información contable la situación presentada.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147594 del 24-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/Costo Histórico
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento como mayor valor del costo histórico de los cargos directamente asociados a la construcción de una biblioteca, tales como materiales, mano de obra, (...), licencias, honorarios, gastos de prestación de servicios de arquitectura o ingeniería, interventoría y estudios previos que hacen parte del proceso de construcción.

Doctor  
 JUAN ESTEBAN VÉLEZ  
 Jefe de Contabilidad  
 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia  
 Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147594 en la cual consulta si los estudios previos como son la elaboración de planos para la construcción de un bloque de la biblioteca de la Institución Universitaria forman parte del costo de dicha biblioteca. Así mismo, solicita que se le indique si el valor pagado por la interventoría durante la obra también se debe reconocer como un mayor valor del bien.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El diccionario de la Administración Pública Colombiana<sup>1</sup>, define la interventoría en el siguiente sentido: "*Servicio de supervisión y control al cumplimiento del objeto y a la correcta destinación de los recursos públicos en el desarrollo del cometido estatal*".

*Los párrafos 119 y 132 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de Medición y el costo histórico, señalan que:*

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

(...)

*132. Costo histórico. (...) 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).*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los cargos directamente asociados a la construcción de la biblioteca, tales como materiales, mano de obra, licencias, honorarios, gastos de prestación de servicios de arquitectura o ingeniería, interventoría, estudios previos que hacen parte del proceso de construcción como el costo de planos, entre otros, forman parte del costo histórico del activo que se está formando.

\*\*\*

<sup>1</sup> PACHÓN LUCAS, CARLOS, Diccionario de la Administración Pública. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. Bogotá, 1999.

**Costo Reexpresado:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS**

**10.1.1.1 Inversiones e instrumentos derivados:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.1.2 Rentas por cobrar:** Ver concepto 201012-149303

**10.1.1.3 Deudores**

CONCEPTO 20105-142893 del 06-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	3208 Normas técnicas relativas a los activos/Deudores Capital fiscal
	<b>Subtema</b>		Causación y extinción de derechos por aportes sobre nómina en el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, como entidad de gobierno general.

Doctora  
MARÍA TERESA BOTERO BOTERO  
Contadora General  
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20105-142893, en el cual informa que la Comisión de Auditoría de la Contraloría General de la República, en el Informe Preliminar de auditoría sobre los Estados Contables a 31 de diciembre de 2009, señala como hallazgo "(...) que el ICBF tenga registradas las Liquidaciones de Aportes Parafiscales 3% en la Cuenta 1402 02 Aportes sobre la Nómina – ICBF". Y que "El Instituto registra dichas Liquidaciones en la Cuenta 1402 02 Aportes sobre la Nómina – ICBF, con base en el concepto No. 2004-60276 del 24 de noviembre de 2004 emitido por la Contaduría General de la Nación, (...)".

Por lo anterior solicita el concepto por parte de la Contaduría General de la Nación, sobre lo siguiente: "(...) la Contraloría establece que el ICBF debe calcular y registrar en las cuentas del Balance General Provisión para Aportes Parafiscales 3%, al respecto hemos dado la siguiente respuesta, de acuerdo con lo establecido en Régimen de Contabilidad Pública – Norma Técnica sobre Deudores – Provisión:

156... 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".

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

**CONSIDERACIONES**

Antes de responder su solicitud, es importante indicarle que el concepto radicado con el No. 2004-60276 del 24 de noviembre de 2004, se emitió en vigencia del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 400 de 2000.

Ahora bien, la Constitución Política de Colombia en los artículos 209 y 269 establece, en relación con las políticas, acciones y procedimientos de Control Interno, 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.

(...)

*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".*

Por su parte, el Parágrafo 1° del artículo 1° de la Ley 89 de 1988, "por la cual se asignan recursos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones", establece: "Estos aportes se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y se recaudarán en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales –ISS– o los del subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero. Estas entidades quedan obligadas a aceptar la afiliación de todo empleador que lo solicite. El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF–, también podrá recaudar los aportes. Los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba del pago de los aportes para fines tributarios. (Subrayado fuera de texto).

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).

Desde el punto de vista contable, los párrafos 104, 116, 117, 120, 152 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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.

116. **Registro.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

(...)

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. (...)

(...)

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

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 3.1 del Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...).

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.

(...)

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 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.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados”.

De la misma manera, la dinámica de la cuenta establece que se debita con “5- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro y devengo o causación, los hechos, operaciones y transacciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones. En consecuencia los aportes sobre la nómina se reconocen con las liquidaciones y los actos administrativos que dejan en firme la ocurrencia del hecho generador del ingreso.

Así mismo, no son objeto de provisión los derechos de cobro reconocidos en el grupo Deudores de los estados contables de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.

Ahora bien, cuando tales derechos se extingan por causas diferentes al pago se reconoce como una disminución del patrimonio, atendiendo las políticas, procedimientos y decisiones de carácter interno definidos en concordancia con las normas superiores que reglamentan la administración y normalización de la cartera pública una vez efectuadas todas las acciones administrativas correspondientes de conformidad con la Resolución 357 de 2008, debitando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta que corresponda al derecho del grupo 14-DEUDORES.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143124 del 22-06-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de utilizar otros métodos distintos al "Individual" y "General" en el cálculo de provisiones de las cuentas que componen el grupo 14-Deudores.

Doctora  
ANA MARÍA DOMÍNGUEZ  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105 – 143124, en la cual consulta: "El Plan General de Contabilidad Pública es claro al señalar que para el cálculo de la provisión de las cuentas que componen el grupo 14, Deudores son aceptados los métodos denominados "Individual" y "General"; sin embargo considerando que el método denominado "Provisión sobre la base de un porcentaje de las ventas netas a crédito" es más técnico por cuanto permite calcular de una manera más fiable y ajustada a la realidad la provisión que se debe reconocer en el gasto, quisiera saber si una entidad oficial dedicada a la comercialización de bienes o servicios puede utilizar dicho método para el cálculo de su provisión o definitivamente solamente pueden utilizar el método individual o general".

**CONSIDERACIONES**

En relación con el cálculo de la provisión por cuentas de difícil recaudo, la norma técnica relativa a los Deudores, en los párrafos 154 y 155 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

*"154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable."* (Subrayado fuera de texto).

*"155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor".*

**CONCLUSIÓN**

De conformidad con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, los métodos aceptados para el cálculo de la Provisión de Deudores son el individual y general. No obstante, del análisis de la norma técnica de Deudores puede deducirse que la misma no excluye otro método de valor técnico que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, por lo que es posible utilizar el método de provisión por usted indicado, siempre que se tenga certeza de la confiabilidad y razonabilidad de los resultados arrojados por esta metodología.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147035 del 11-10-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones en la aplicación del procedimiento para calcular la provisión de deudas de difícil cobro, teniendo en cuenta que la entidad aplica porcentajes del 33%, 66% y 100%, a grupos de cartera vencida entre 361 a 720 días, entre 721 a 1080 días y con más de 1080 días, respectivamente.

Señor  
CARLOS TADEO GIRALDO GÓMEZ  
Director General  
CAPRECOM  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147035, en la cual plantea su inquietud respecto de la viabilidad de la metodología que utiliza esa entidad para el cálculo de la provisión para deudas de difícil cobro, cálculo que se hace mediante la aplicación de porcentajes del 33%, 66% y 100%, a grupos de cartera clasificados según corresponda a

cartera vencida entre 361 a 720 días, entre 721 a 1080 días, con más de 1080 días, respectivamente.

**CONSIDERACIONES**

En primer lugar en lo que respecta al establecimiento de la provisión de cartera por parte de una entidad, es importante atender lo dispuesto en el

numeral 9.1.1.3 sobre Normas técnicas relativas a los activos consignadas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública que al respecto señala:

*“154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.*

*155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen la 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 recaudos 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).

## CONCLUSIÓN

En lo referente al procedimiento a emplear para establecer la provisión de deudas de difícil cobro en una entidad contable pública, es de tener

en cuenta lo consignado al respecto en el numeral 9.1.1.3. sobre Normas técnicas relativas a los activos consignadas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública citadas en las consideraciones, en el cual se establece que el cálculo de la provisión de deudas incobrables se debe hacer mediante una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual incobrabilidad de la cartera, siendo que se plantean como métodos aceptados para determinar el valor de la provisión el individual y el general o alternativo.

Por lo tanto, al confrontar las disposiciones de las Normas Técnicas aplicables a los Activos consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de los métodos de cálculo para la Provisión de cartera incobrable, frente al procedimiento específico aplicado por la entidad consultante, se observa que este último es coincidente con la práctica del método general aceptado por la Contaduría General de la Nación, en la forma de aplicación, situación que no obsta para que en el caso particular se entre a verificar la validez de los factores tomados como base para el cálculo de la provisión, como son los rangos establecidos por edades de las deudas vencidas, así como la estimación de los porcentajes aplicados a cada rango, factores que deben ser producto de una evaluación técnica sustentada en la antigüedad e incumplimiento de los deudores, considerando la situación particular del ente, responsabilidad que compete a las instancias administrativas y técnicas involucradas en el proceso, como son las áreas de cartera, de contabilidad, y jurídica de la entidad, quienes tienen los elementos de juicio necesarios para la fijación de dichos factores, siendo también de advertir que en ningún momento los valores provisionados pueden exceder el valor total del deudor, verificaciones que permiten dar garantía sobre la correcta aplicación del método general para el cálculo de la provisión de incobrables en una entidad.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 201011-149147 del 31-12-10</b>			
Este concepto modifica en lo pertinente el párrafo 3 de las conclusiones del concepto 20099-135109 del 06-10-09			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los excedentes financieros de propiedad de la Nación, y tratamiento de las operaciones recíprocas por parte de las entidades involucradas.

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-149147 en la cual solicita la revisión del concepto No. 20099-135109 del 6 de octubre de 2009, donde se indicó que la operación recíproca por concepto de los excedentes financieros generados por el ICFES se presenta entre dicha entidad y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Lo anterior, por cuanto el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no registra la causación de dichos excedentes financieros, estos de acuerdo con el tratamiento de los ingresos y la cuenta única nacional en SIF, deben ser causados por la entidad tutelar a la que está adscrita el establecimiento público y una vez la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN los recauda se los asigna a dicha entidad tutelar para su respectiva imputación.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 1 del artículo 16 del Decreto 111 de 1996, señala que *“Los excedentes financieros de los establecimientos públicos del orden nacional son de propiedad de la Nación. El Consejo Nacional de Política Económica y Social (Conpes), determinará la cuantía que hará parte de los recursos de capital del presupuesto nacional, fijará la fecha de su consignación en la Dirección del Tesoro Nacional y asignará por lo menos el 20% al establecimiento público que haya generado dicho excedente. Se exceptúan de esta norma los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales”*. (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 119 y 152 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, expresan:

**"8. Principios de Contabilidad Pública**

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

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

Por su parte, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el expediente 20099-135109 del 6 de octubre de 2009, del cual anexo copia, en el cual se concluyó: " (...) de acuerdo con las reglas de eliminación a junio 30 de 2009, publicadas en la página web de la Contaduría [www.contaduria.gov.co](http://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".

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los excedentes financieros son propiedad de la Nación y, por tanto, deben ser reconocidos por la entidad que actúa en su representación. Así las cosas, la operación recíproca por concepto de los excedentes financieros generados por las entidades descentralizadas es susceptible de reportarse como operación recíproca, entre la entidad descentralizada que genera el excedente en la subcuenta 242550-Excedentes financieros, de la cuenta 2425-ACREEDORES y la entidad u organismo principal que el Gobierno Nacional defina que representará a la Nación para reconocer el derecho, el cual deberá reportar la subcuenta 147074-Excedentes financieros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por lo anterior, este despacho modifica en lo pertinente el párrafo 3 de las conclusiones del concepto 20099-135109 del 6 de octubre de 2009, el cual queda así:

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](http://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 la entidad u organismo principal que el Gobierno Nacional defina que representará a la Nación para reconocer el derecho, el cual deberá reportar la subcuenta 147074-Excedentes financieros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

\*\*\*

**10.1.1.4 Propiedades, planta y equipo**

CONCEPTO 20103-141413 del 25-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/Propiedades, planta y equipo/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento del reforzamiento estructural de inmuebles, aplicando la norma técnica de sismorresistencia NSR98, lo cual conlleva a una prolongación de la vida útil de las edificaciones.

Doctora  
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN  
Jefe División Nacional de Contabilidad  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20103-141413 en la cual señala que:

*"La Universidad realizó obras de reforzamiento estructural a inmuebles de la Universidad que se encuentran clasificados contablemente en la cuenta 1640-Edificaciones y algunos en la 1715-Bienes Históricos y Culturales; por lo anterior y dado que el valor de estas obras es representativo, (...) solicito su aclaración en el sentido de si esta clase de obras constituyen un mayor valor de los inmuebles o si por el contrario se deben reconocer como costos o gastos de mantenimiento para la Universidad.*

*Es de aclarar que se solicitó concepto técnico al área competente dentro de la Universidad - Oficina de Planeación Institucional y del Territorio, la cual determinó que estas edificaciones son las primeras en contar con la norma técnica de sismorresistencia NSR98, que permite inferir que las edificaciones podrán ser*

*usadas en un lapso mayor al inicial. Sin embargo, no es claro el reconocimiento a realizar." (Subrayado fuera del texto).*

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El concepto técnico emitido por la Oficina de Planeación Institucional y del Territorio, de la Universidad Nacional de Colombia, del 20 de enero de 2009, identificado con numeración "DAF-0654", señala que "(...) la vida útil de las edificaciones que fueron objeto de reforzamiento estructural, (...); depende de variables que no son controlables; lo que la Oficina de Planeación puede indicar al respecto es que estas edificaciones son las primeras en contar con la norma técnica de sismorresistencia NSR98, que permite inferir que estos podrán ser usados en un lapso mayor al inicial".

De acuerdo con los párrafos 168 y 179 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-

(RCP), en relación con las *Normas técnicas relativas a los activos*, de las *Propiedades, planta y equipo* y los *Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales*, respectivamente, señalan que:

*“168. 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 umentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.*

(...)

*179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que umentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto.* (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los numerales 2 y 11 del *Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo*, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, especifican el reconocimiento contable de lo relacionado con el tema expuesto en el párrafo 168 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP. Dichos numerales señalan:

*“2. (...) 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.*

(...)

*11. (...) 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).

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye que las obras de reforzamiento estructural a inmuebles incorporan considerables recursos que según el concepto técnico de la Oficina de Planeación Institucional y del Territorio, de la Universidad Nacional, conllevan a una prolongación de la vida útil de estos y, por lo tanto, deben reconocerse como un mayor valor de las Propiedades, planta y equipo o de los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales según corresponda.

Así mismo, la entidad debe proceder a revisar la vida útil de los bienes ya que con las adiciones, mejoras, mantenimiento, reparaciones y/o acciones de conservación realizadas, se presenta una mejora que genera efectos sobre el potencial de servicios o de beneficios económicos futuros de los bienes usados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, modificaciones que afectan los cálculos de las depreciaciones o amortizaciones respectivos.

\*\*\*

CONCEPTO 20103-141378 del 21-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2 2.3	Normas técnicas relativas a los activos/Propiedades, planta y equipo 1685 Depreciación acumulada 1695 Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (cr) 5808 Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de las edificaciones adquiridas con el único fin de ser demolidas para viabilizar la construcción de una nueva sede y reconocimiento de la demolición de la sede actual del Hospital.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	3208 Capital Fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de los recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS) para adecuación y construcción de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial

Doctores

ENRIQUE CASTIBLANCO BEDOYA

Subgerente Administrativo y Financiero

DANILO GARZÓN BELLO

Contador

ESE Hospital Centro Oriente II nivel

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141378, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La ESE Hospital Centro Oriente, en desarrollo del convenio interadministrativo 1118 suscrito con el Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS),

debió demoler y dar de baja la antigua edificación, con el fin de construir un nuevo centro asistencial. Igualmente adquirió predios aledaños con la única intención de ser demolidos. Por tanto, procedió a realizar el registro contable trasladando el costo de las edificaciones como mayor valor del terreno de la nueva edificación atendiendo los conceptos de la Dirección Distrital de Contabilidad y el concepto 101183 de septiembre 18 de 2007



de la Contaduría General de la Nación. Por lo cual solicita que se le indique si el valor de las construcciones demolidas debe registrarse como mayor valor del nuevo activo o si dicho valor se debe registrar como un gasto?.

2. El Hospital presentó discrepancias con la Contraloría Distrital con ocasión del registro realizado para el reconocimiento de los recursos recibidos por el Hospital como anticipo para la ejecución de la obra producto de la celebración del convenio 1118 de 2006, los cuales el Hospital registró en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

El auditor basa su observación con fundamento en el concepto 20098-133711, el cual no se había expedido en el momento en que se realizaron los registros iniciales en los años 2007 y 2008, argumentando que el registro inicial debió efectuarse afectando directamente el patrimonio incorporado, razón por la cual el Hospital con base en el concepto citado procedió a efectuar los correspondientes ajustes contables a 31 de diciembre de 2009. Por lo tanto, solicita la colaboración por parte de la Contaduría General de la Nación para aclarar estas observaciones, las cuales en el informe de la Contraloría quedaron señaladas como hallazgos administrativos.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. Demoliciones

La Contaduría General de la Nación (CGN), mediante el concepto 20078-101183 de septiembre 18 de 2007, estableció que "(...) la entidad debe registrar el valor de la edificación adquirida como parte del valor del terreno, dado que la intención de su adquisición es la demolición, independiente de que la escritura presente por separado el valor del terreno y el de la edificación". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la demolición de la edificación antigua, es pertinente observar los párrafos 165 y 282 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad, donde se establece:

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

(...)

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". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas de Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, en el siguiente sentido: "Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción".

### 2. Fortalecimiento institucional para la prestación de servicios de salud

La Contaduría General de la Nación (CGN), mediante el concepto 20098-133711 del 28 de septiembre de 2009, respecto a los convenios suscritos

entre el Fondo Financiero Distrital de Salud y las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, estableció que: "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.

(...)

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 ó 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".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

3. Para el caso del reconocimiento de las edificaciones adquiridas con el único fin de ser demolidas para viabilizar la construcción de la nueva sede, la entidad debe registrarlas como parte del valor del terreno, toda vez que aquellas, en estas condiciones, no serán utilizadas de forma separada para el desarrollo del cometido estatal ni generarán ingresos por su explotación.

Para el reconocimiento contable de la demolición de la antigua edificación y dado que se trata de una edificación que se encontraba soportando la prestación del cometido estatal de la entidad, procede su retiro contable como activo, reconociendo un débito a las subcuentas 168501-Edificaciones, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), 169505-Edificaciones, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si hay lugar a ello, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y registrando la diferencia en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, registra un débito a la subcuenta 324062-Edificaciones, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta 199962-Edificaciones, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

4. Para el caso consultado teniendo en cuenta que se trata del mismo tipo de convenio que celebra el Fondo Financiero Distrital de Salud con las ESE distritales, cuyo objeto es ejecutar proyectos de inver-

sión relacionados con la construcción y dotación de hospitales, la ESE Hospital Oriente debe proceder a reclasificar los recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud de la subcuenta de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO donde se tienen registrados, a la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL con el fin de aplicar lo indicado en el concepto 20098-133711 del 28 de septiembre de 2009.

Ahora bien, en lo relacionado con la fecha a partir de la cual es aplicable el citado concepto, se debe tener en cuenta que las situaciones contables específicas reguladas en el mismo, rigen a partir de la fecha de su expedición y notificación a la entidad pública.

\*\*\*

#### 10.1.1.5 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

CONCEPTO 20105-143395 del 15-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Bienes de uso público e históricos y culturales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la amortización de bienes de uso público e históricos y culturales, y consideraciones para permitir la aplicación de amortizaciones diferenciales a tramos diferentes de vías.

Doctora

AMALIA ANDREA BERMÚDEZ P.

Contadora Pública Gestión Hacendaria

Gobernación del Tolima

Ibagué (Tolima)

#### ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20105-143395 mediante el cual manifiesta que "(...) *La secretaria de Desarrollo físico le propone a la Dirección de Contabilidad si se puede establecer vida útil diferente a cada tramo o vía del Departamento en consecuencia que algunas vías por su alto riesgo de ubicación se puede deteriorar más pronto a lo establecido. Por tal motivo solicito a usted si esta propuesta es aceptable y si lo fuere de qué manera se clasificaría cada tramo para su respectiva amortización.*"

#### CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece 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 (...)"*.

El párrafo 176 del mismo texto normativo describe los Bienes de beneficio y uso público e histórico y Cultural indicando que:

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

Respecto a la amortización de los bienes de beneficios y uso público, el párrafo 181 del mismo texto normativo indica que:

*"181. Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su*

*utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio"*.

Por su parte, el numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, acerca de 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"*.

#### CONCLUSIÓN

De los citados 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 garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública, esto es, su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

La entidad deberá determinar la vida útil para los activos depreciables o amortizables, de acuerdo con el servicio esperado y las condiciones específicas del bien, la consideración de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, su uso esperado, deterioro, obsolescencia, reparaciones, con el fin de ajustar la alícuota de depreciación o amortización a la vida útil real de los respectivos bienes, siempre que así lo considere necesario. En consecuencia, si en una vía son identificables tramos con condiciones y comportamientos diferentes, es viable proceder efectuar procesos de segmentación e individualización, en consonancia con las características que técnicamente se les puedan asociar a efectos de su adecuada identificación, y consecuentemente aplicar amortizaciones diferenciales acordes con la vida útil que a cada tramo se le asigne. Este proceso siempre debe considerar una evaluación razonable del costo- beneficio.

\*\*\*

**10.1.1.6 Inventarios**

CONCEPTO 201010-147996 del 29-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Normas técnicas relativas a los activos/Inventarios Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Costos de producción
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de UAE Fondo Nacional de Estupefacientes del costo de producción de inventarios en la fabricación de medicamentos e inviabilidad de reconocer ingresos como consecuencia de los aumentos que puedan presentarse en la producción de inventarios, ni de reconocer gastos cuando suceda lo contrario

Doctor  
NÉSTOR SANTIAGO GUERRERO GUAQUETÁ  
Profesional Universitario con funciones de Contador  
UAE Fondo Nacional de Estupefacientes  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147996, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“La U.A.E. FONDO NACIONAL DE ESTUPEFACIENTES, desarrolla la actividad de venta de medicamentos monopolio del Estado, los medicamentos se clasifican en:*

1. *Comprados*
2. *Fabricados*

*Con respecto a los medicamentos fabricados, la Entidad suscribe un contrato de fabricación con un Laboratorio, donde se establece que se le entrega materia prima, basado en un estudio técnico y el laboratorio realiza la fabricación de una determinada cantidad de producto terminado, con las condiciones y características estipuladas en el contrato.*

*De acuerdo a los cálculos técnicos del área técnica se determina, la cantidad de materia prima que se entrega al fabricante, incluido el porcentaje de merma sin responsabilidad, por esta razón se genera la entrega de más cantidad por parte del fabricante”.*

Señala además que: *“El almacén al recibir el medicamento, lleva como donación por parte del laboratorio, sin embargo corresponde al resultado de mayor cantidad de materia prima entregada de acuerdo a cálculos de mermas incluidos en este”.*

Por lo anterior consulta el tratamiento contable de la diferencia presentada que para este caso corresponde a un ingreso de una cantidad mayor de medicamento terminado.

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 158 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, señala que: *“Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”.* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 160 del mismo texto normativo, expresa que: *“La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en la cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización”.* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 162 de la misma norma establece que: *“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)”.* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 164 de la citada norma, señala que: *“Los inventarios se revelan de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso, materias primas y materiales y, de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el párrafo 295, relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, expresa 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, 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 igual forma, el párrafo 298, de la citada Norma técnica, establece que: *“Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico”.*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones anteriores, la materia prima consumida forma parte del total de los costos de producción de los inventarios, de manera que el costo unitario puede ser mayor o menor, dependiendo de las materias primas consumidas y del número de unidades producidas.

Es así como una mayor producción de unidades con la misma cantidad de materia prima normalmente utilizada, se traduce en un menor costo unitario de los inventarios.

En ese mismo sentido, una menor producción de unidades con la misma cantidad de materia prima normalmente utilizada, significa un mayor costo unitario de los inventarios en proceso o terminados, según corresponda a la fase del proceso productivo.

Por lo anterior, la UAE Fondo Nacional de Estupefacientes no debe reconocer ingresos como consecuencia de los aumentos que puedan presentarse en la producción de inventarios, ni reconocer gastos cuando

suceda lo contrario, pues las variaciones de cantidad quedan reconocidas como mayor o menor valor del costo unitario de producción, sin que varíe el costo total de producción.

\*\*\*

**10.1.1.7 Recursos naturales no renovables:** Ver concepto 20104-142483

**10.1.1.8 Otros Activos**

CONCEPTO 201011-148742 del 24-12-10			
1 2 3	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/Otros activos <b>1910</b> Cargos Diferidos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los desembolsos incurridos en estudios y diseños previos a la ejecución de proyectos, teniendo en cuenta que exista o no razonable certeza de que proveerán beneficios económicos futuros al ente.

Doctores

MARÍA NOHELIA VÉLEZ URREA

Coordinadora de Recursos Financieros

RAMIRO GUTIÉRREZ ARÉVALO

Contador General

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas (IPSE)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148742, respecto del tratamiento contable de los diseños y estudios previos al desarrollo de los proyectos a cargo de la entidad que pueden ser realizados o no, por lo cual se plantean las siguientes inquietudes:

*“1. ¿Se pueden registrar en el activo estudios realizados en la vigencia actual y/o en los años anteriores, cuyos resultados han sido de total viabilidad técnica pero que a la fecha no se les ha dado curso y no se sabe cuándo se les va a dar o si en algún momento se les va a dar?”*

*2. Se deben llevar al gasto estudios del tipo de la pregunta anterior aun cuando el valor del estudio supera los \$4 ó \$5 mil millones de pesos si el proyecto es viable pero no se define su período de implementación o a partir de cuándo iniciaría este o si algún día se va a realizar? (Estudio en curso de la viabilidad de la interconexión eléctrica de toda la zona pacífica de nuestro país).*

*3. En este momento hay estudios de hace aproximadamente 10 años que entidades privadas están interesadas en adquirirlos, lo que pone de manifiesto que pueden tener un valor muy alto, ¿este no debería estar registrado en los activos de la Entidad Contable Pública? o, ¿en donde deberían estar registrados?”*

Respecto de los anteriores planteamientos, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En relación con el caso consultado, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

- Principios de contabilidad pública, en lo referente a:

*“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 incurra 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.*

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

De otra parte, las disposiciones normativas consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en materia de *Normas Técnicas relativas a los Activos*, establecen:

*“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

*142. Las normas técnicas relativas a los activos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos de la entidad contable pública, derivados del desarrollo de sus funciones de cometido estatal.(...).*

*189. Otros activos 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.*

190. 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. (...)

196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los periodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. El impuesto diferido se amortizará durante los periodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron." (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, en materia de registros contables aplicables al caso consultado es de atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas respecto de:

-Cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS: "Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su

recuperación, los periodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, éste se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.(...)" (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

Dadas las características particulares de la situación planteada, y atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública en materia de principios de contabilidad pública y Normas relativas a los activos, los valores de los desembolsos para la realización de estudios y diseños previos a la ejecución de proyectos, se pueden reconocer como Cargos Diferidos en tanto correspondan a erogaciones sobre las cuales se tenga razonable certeza de que proveerán beneficios económicos futuros al ente, evento en el cual deben ser objeto de amortización durante los periodos en los cuales se espera recibir tales beneficios.

En aquellos casos en que el ente no tiene certeza de la realización de los proyectos, no obstante haberse establecido su viabilidad, no es procedente mantener en la cuenta de Cargos Diferidos, los valores de estudios y diseños previos a la ejecución de los proyectos dada la incertidumbre de ejecución de los mismos, siendo que el hecho de continuar mostrando los valores en cuentas del activo, no corresponde con la realidad de los hechos económicos del ente, con lo cual se estaría desvirtuando la razonabilidad de las cifras de los estados contables, en consecuencia deben reconocerse como gastos.

\*\*\*

### 10.1.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS: Ver concepto 201011-148894

10.1.2.1 Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central: Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

10.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados: Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

### 10.1.2.3 Cuentas por pagar

CONCEPTO 20101-139306 del 26-02-10				
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 2.1 2.2 2.3	24 0850 9390	Normas técnicas relativas a los pasivos/Cuentas por pagar Cuentas por pagar Cuentas por pagar constituidas Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema			Consideraciones para el reconocimiento presupuestal y contable de los contratos de bienes y servicios, e inviabilidad de considerar obligatorio su registro en cuentas de orden.

Doctora  
MERCY RESTREPO SANTIAGO  
Jefe (E) Oficina de Control Interno  
Alcaldía Mayor de Bogotá  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139306, en la cual consulta si para efectos de revelación y control en el caso de los pasivos exigibles pueden obviarse los registros en cuentas de orden considerando suficientes los registros presupuestales expuestos o es necesario continuar con la revelación y control a través de las cuentas de orden, toda vez que, en el marco de la contabilidad patrimonial, el registro del hecho financiero se da en el momento de

reconocimiento del hecho que genera la obligación. Al respecto me permito informarle:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 202 de las Normas técnicas relativas a los pasivos contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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.”*

De la misma manera, el párrafo 203 del mismo texto normativo señala que *“Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.”*

El párrafo 307 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 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. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios (...).”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el RCP, describe el grupo 93-ACREEDORES DE CONTROL, como la denominación donde *“(...) se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.”*

El CGC describe también la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, como aquella que: *“Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.”*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control.”*

Por su parte, el párrafo 332 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP, señala que: *“Los compromisos de la vigencia anterior tendrán el tratamiento que las normas presupuestales indiquen para cada entidad, ya sea, incorporándolos en el presupuesto de la vigencia en curso, o ejecutándose con independencia de las apropiaciones de gastos aprobados. Las reservas presupuestales que se constituyen para ejecutarse separadamente del presupuesto de la vigencia, se revelan en las etapas de constitución obligación y pago. Las obligaciones de la vigencia anterior se constituyen en cuentas por pagar y se revelan en las etapas de constituidas y canceladas.”*

De otra parte, el CGC describe el grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR, como aquel que *“Representa las cuentas que permiten hacer seguimiento en la vigencia a la ejecución de las reservas presupuestales constituidas y las obligaciones o cuentas por pagar adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, de conformidad con las normas legales vigentes. Las cuentas que revelan la ejecución de las reservas presupuestales se utilizan siempre y cuando se ejecuten*

*en forma independiente y no hagan parte de las apropiaciones del presupuesto de la vigencia en curso.”*

Así mismo, el CGC describe la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS, como aquella que: *“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.”*

*Esta cuenta constituye la contrapartida para el cierre de las cuentas 0855 – Cuentas por pagar pendientes de cancelar (Db) y 0860-Cuentas por Pagar Canceladas (Db).*

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

*1. Los saldos débito de las demás cuentas que identifican la ejecución de las cuentas por pagar, para efectuar el cierre al finalizar la vigencia.*

##### SE ACREDITA CON:

*1. El valor de las obligaciones, incluidos los anticipos, adquiridos con el presupuesto de la vigencia anterior, que se encuentran pendientes de pago, con débito a las subcuentas de la cuenta 0855-Cuentas por Pagar Pendientes de Cancelar (Db).”*

#### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los contratos de bienes y servicios tienen dos dimensiones de registro contable obligatorio: El primero corresponde a un sistema de acumulación y desacumulación en el tiempo y afecta la contabilidad financiera y patrimonial, en tanto que la segunda es un mecanismo de registro independiente por período y afecta el conjunto de cuentas denominado de presupuesto y tesorería. En consecuencia, los efectos de los contratos, fruto de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se desprenden de ellos se reconocen en el Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR a medida que se generan las obligaciones para que los estados contables reflejen la realidad de la situación y actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, es decir, se reconocen de acuerdo con las normas técnicas relativas a los pasivos.

Así mismo, desde el punto de vista de las cuentas de presupuesto y tesorería, las obligaciones que corresponden a vigencias anteriores deben incorporarse en la vigencia siguiente como reservas presupuestales según se constituyan en la subcuenta correspondiente de la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS.

Por otra parte, no es obligatorio llevar el control en cuentas de orden, dado que las obligaciones fruto de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales causados, deben ser reconocidas en las cuentas correspondientes del pasivo.

\*\*\*

**CONCEPTO 20102-140829 del 27-04-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los pasivos/Cuentas por pagar
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reconocer en cuentas de orden los mismos hechos y operaciones que originan pasivos clasificados conceptualmente en las cuentas y subcuentas a que se refiere el Catálogo General de Cuentas.

Doctor  
 JULIO ALBERTO PEDREROS GUEVARA  
 Jefe Nacional de Contabilidad e Impuestos  
 Servicios Postales Nacionales S. A.  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140829, en la cual solicita crear una subcuenta en la cuenta de orden 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL para el registro de obligaciones reconocidas en las cuentas del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, en razón a que el aplicativo actual no le permite la creación de cuentas auxiliares.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 202 de las Normas técnicas relativas a los pasivos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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.*"

El párrafo 203 del mismo texto normativo señala que: los "*Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.*"

El párrafo 375 determina 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 (...)*".

En ese mismo sentido, el párrafo 377 indica que: "*Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas (...)*".

Por su parte, la Resolución 357 de 2008 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*".

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que Servicios Postales Nacionales S. A. no está en la obligación de reconocer en cuentas de orden los mismos hechos y operaciones que originan pasivos clasificados conceptualmente en las cuentas y subcuentas a que se refiere el Catálogo General de Cuentas, los cuales pueden reconocerse utilizando el nivel de auxiliar en el sistema de información contable o revelarse por medio de las notas a los estados contables de carácter específico, de acuerdo con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

En consecuencia, no se considera necesario crear la subcuenta solicitada por la entidad contable pública, en la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147812 del 16-11-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los pasivos/Cuentas por pagar
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento y revelación de las cuentas por pagar presupuestales no canceladas en la vigencia.

Doctora  
 MARLIA LOZANO  
 Profesional  
 Gerencia Departamental del Huila  
 Contraloría General de la República  
 Neiva (Huila)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147812, en la cual consulta el tratamiento contable que se le debe dar a cuentas por pagar que por circunstancias determinadas no se pudieron pagar

en la vigencia siguiente a la que se constituyeron partiendo de que la normativa presupuestal dice que fenecen si no se pagan en la vigencia siguiente.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el proceso de auditoría al Departamento del Huila, la Contraloría General de la República, Gerencia departamental del Huila ha encontrado en la contabilidad de la entidad contable pública saldos de cuentas por pagar, los cuales en aplicación de la normatividad fenecieron presupuestalmente.

El numeral 3.1 DEPURACIÓN CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBILIDAD, del Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, cuyo objetivo es servir de guía en la implementación y evaluación del control interno contable de las entidades públicas, establece:

*“Las entidades contables públicas cuya información 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 con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública”.* (Subrayado fuera de texto).

La Norma Técnica relativa a los Pasivos de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, determina:

*“202. **Noción.** 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.*

(...)

*204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.*

*205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o*

*aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.”.*

Así mismo, los párrafos 224 y 226 al indicar los criterios para el reconocimiento de las Cuentas por pagar, señalan:

*“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.”.*

*“226. 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. (...).”.*

## CONCLUSIÓN

Según las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La información de los pasivos revelada en los estados contables por la entidad contable pública, originados en la adquisición de bienes o servicios necesarios para el desarrollo de funciones de cometido estatal, debe corresponder a obligaciones ciertas contratadas en términos precisos en cuanto a la cuantía y plazos para su cancelación, condiciones que debieron considerarse al momento del reconocimiento de las cuentas por pagar y que la entidad contable pública debe cumplir.

Por lo tanto, con independencia del procedimiento presupuestal para atender al pago, el cual deberá consultar ante las autoridades competentes, las cuentas por pagar deben reconocerse y revelarse contablemente hasta el momento de su cancelación en dinero o por cualquier otro medio equivalente al pago, o por prescripción de la obligación en ejercicio del proceso de depuración contable que conforme al procedimiento de control interno contable, permanentemente debe realizarse con el fin de obtener información relevante, confiable y comprensible a los usuarios de la información contable pública.

\*\*\*



**10.1.2.4 Obligaciones laborales y de seguridad social integral:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.2.5 Otros bonos y títulos emitidos:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.2.6 Pasivos estimados:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.2.7 Otros pasivos:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS AL PATRIMONIO:** Ver concepto 20105-143406

**10.1.4 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL**

**10.1.4.1 Ingresos**

CONCEPTO 20106-143713 del 09-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Ingresos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como ingresos los valores de los servicios prestados directamente por TELEMEDELLÍN, en desarrollo de un Convenio Marco de Asociación, teniendo en cuenta que en el mismo no quedó contemplado el cobro de servicios por parte del ejecutante.

Doctora  
LUZ MERY ORTIZ QUINTERO  
Telemedellín  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106 – 143713, en la cual consulta:

Sobre el tratamiento contable que se le debe dar al convenio interadministrativo C-04897-09, celebrado entre el Instituto de Deportes y Recreación (INDER) y TELEMEDELLÍN, en lo relacionado con los valores de la prestación de servicios televisivos prestados, así como el uso de los activos de TELEMEDELLÍN, en desarrollo del marco del convenio, teniendo en cuenta que los recursos recibidos fueron comprometidos casi en su totalidad al pago de terceros.

**CONSIDERACIONES**

Para dar respuesta a su consulta es necesario atender a los términos consignados en el convenio marco de asociación C-04897-09 celebrado entre el Instituto de Deportes y Recreación Medellín, INDER MEDELLÍN y TELEMEDELLÍN en relación con:

• **Términos contractuales:**

El contrato tiene por objeto *“Aunar esfuerzos con el fin de realizar todas las actividades relacionadas con el servicio de televisión de los IX juegos suramericanos Medellín 2010”*.

De otra parte, el literal b) de las consideraciones del contrato contempla que:

(...)

*b) Para hacer de los IX Juegos Suramericanos de Medellín un evento que marque la historia de la ciudad, es necesario aunar esfuerzos y trabajar en armonía, en virtud del principio de animus cooperandi, para cumplir con los fines establecidos en el ordenamiento jurídico colombiano, (...).*

En materia de desembolso de los aportes del convenio: el Parágrafo 2 de la Cláusula Séptima dispone:

*Parágrafo 2.- Los desembolsos serán girados a TELEMEDELLÍN, previa presentación de la cuenta de cobro respectiva a la cual se le deben girar los recursos.* (Subrayado fuera del texto).

• **Convenios Interadministrativos:**

Tales convenios se entienden como el vínculo jurídico establecido mediante un acuerdo de voluntades, celebrado entre dos o más personas jurídicas públicas, con el objeto de coordinar, cooperar o colaborar en la realización de funciones administrativas de interés común a los sujetos contratantes.

Desde el punto de vista formal, el contrato interadministrativo, responde a la realización de una actividad bilateral o multilateral de la administración, sin que se pueda decir que se configura un contrato, en cuanto las voluntades concurrentes no tienen intereses contrapuestos sino que, por el contrario, tienen como objeto la realización común de intereses compartidos.

En síntesis, los convenios interadministrativos tienen por fin garantizar el eficiente y eficaz ejercicio de las funciones públicas y especialmente administrativas, con el fin de lograr un adecuado cumplimiento de los cometidos de las entidades estatales intervinientes en el convenio, a través de la coordinación, la cooperación o la colaboración entre ellas. El concepto de cooperación tiene como objetivo compartir tareas, de forma que cada entidad participe en el acuerdo ejecuta actividades dirigidas a un fin común.

Una vez realizado el análisis normativo, y como se puede deducir de la lectura de las cláusulas del convenio, es claro que en el caso consultado se tipifica la celebración de un contrato interadministrativo entre el INDER Y TELEMEDELLÍN, cuya ejecución se rige por las cláusulas contractuales allí consignadas.

• **Aspectos contables:**

En materia de registro de Ingresos, es necesario atender las disposiciones aplicables al caso consultado, consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, así:

El párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre el 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”. (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, en lo que respecta a la pregunta de si se puede dar tratamiento contable como ingresos a los valores de los servicios televisivos prestados directamente por TELEMEDELLÍN, en desarrollo del Convenio marco de asociación analizado, se concluye que dado que en la suscripción del mismo no quedó contemplado el cobro de servicios por parte del ejecutante, no se ve viable que se registren unos ingresos por servicios derivados del convenio, ya que no se encuentran contemplados dentro de los derechos y obligaciones de las partes intervinientes en dicho acuerdo de cooperación, que como se anotó en las consideraciones, no genera contraprestaciones por la prestación de los servicios entre las partes intervinientes.

En síntesis, solamente se pueden reconocer como ingresos los servicios prestados por una de las partes intervinientes en un convenio marco de asociación, siempre y cuando dicha situación haya sido contemplada en los términos del mismo, de manera que se justifique el derecho de cobro y su consiguiente reconocimiento como ingresos por parte del ente prestador de los servicios. Por lo tanto en el caso consultado se hace necesario la realización de los ajustes necesarios en materia jurídica, que sirvan de base para el planteamiento de registros contables acordes con la realidad de las transacciones efectuadas en la ejecución del convenio.

Finalmente, en materia de tratamiento impositivo, se informa al consultante que es un tema que debe ser consultado ante la División de Impuestos Nacionales, entidad competente para pronunciarse en la materia.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147379 del 08-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2 2.3	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Ingresos/ Gastos <b>1424</b> Recursos entregados en administración <b>4808</b> Otros ingresos ordinarios <b>52</b> De operación
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento del recibo en efectivo y en especie de los aportes de patrocinadores privados, y de la ejecución de los mismos, para la realización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín

Doctora  
GLORIA EDDY PALACIO DE H.  
Contadora  
Instituto de Deportes y Recreación de Medellín (INDER)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147379, en la cual pregunta qué registros contables se deben efectuar en INDER en relación con las transacciones realizadas en desarrollo de los IX Juegos Suramericanos de Medellín 2010, derivadas de los convenios suscritos entre INDER y la Cámara de Comercio de Medellín, como entidades organizadoras del evento, y los convenios realizados entre los patrocinadores del evento y la Cámara de Comercio, administradora de los aportes recibidos.

Respecto del tema consultado, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### • Aspectos contractuales

En primer lugar, el convenio de asociación C-04898-09 celebrado entre el Instituto de Deportes y Recreación Medellín (INDER

MEDELLÍN) y la Cámara de Comercio (CCMA), permite extraer los siguientes aspectos:

- Consideraciones Punto 2.: “Que para el desarrollo de los IX Juegos Suramericanos el Instituto de Deportes y Recreación (INDER) es el ejecutor de los recursos asignados para el mismo, tal y como se dispuso en decisión adoptada por el Comité Organizador de los Juegos Suramericanos, e igualmente en el Plan de Desarrollo del municipio de Medellín 2008-2011.” (Subrayado fuera del texto).

- Cláusula Primera- Objeto del contrato: “Aunar esfuerzos para la ejecución de los IX Juegos Suramericanos Medellín 2010”.

- Cláusula segunda- Compromisos de la CCMA:

“1. Realizar las contrataciones con los patrocinadores que le señale la organización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín 2010 (...)

3. Recibir los recursos, que se perciban como consecuencia de los convenios con los patrocinadores y realizar los pagos que el INDER le señale.

Estos recursos serán administrados en una cuenta exclusiva de los IX Juegos Suramericanos (...).

5. Presentar un informe de cumplimiento del objeto del presente convenio a la finalización del término del mismo (...)" (Subrayado fuera del texto).

- Cláusula tercera -Compromisos del INDER.

"1. Proporcionar toda la información que la CCMA requiera para la realización de los contratos de publicidad y Merchandising.

2. Indicar el procedimiento a seguir en relación con los recursos que la CCMA perciba (...).

4. Dar cumplimiento a los compromisos contraídos en los contratos con los patrocinadores y merchandising. (...)" (Subrayado fuera del texto).

- Cláusula cuarta- Valor del convenio.

"Este convenio no tiene valor alguno. Sin embargo, todos los costos que se originen con motivo de la actividad propia del convenio serán a cargo del dinero que se perciba del patrocinio y merchandising de los IX Juegos Suramericanos, (...)"

#### • Aspectos contables:

En relación con los registros contables aplicables al caso consultado, es necesario atender las disposiciones consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en materia de:

- Principios de contabilidad pública, sobre:

"116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

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. 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.

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. 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."

Por su parte el numeral 9.1 de Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, establece:

"127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos."

En materia de reconocimiento de Gastos e Ingresos en una entidad, el mismo texto normativo, en las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, 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 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". (...).

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. (...)"

De otra parte, en materia de registros contables aplicables al caso consultado es de atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas respecto de:

- "1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...) 14-Deudores, (...).

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

2. El valor de los ingresos obtenidos.

**SE ACREDITA CON:**

(...)

2. El valor de los gastos generados.”

- “1470- OTROS DEUDORES- Representa 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 (...), 4808-Otros Ingresos Ordinarios.(...).

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1. El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

**SE ACREDITA CON:**

1. El valor de los recaudos totales o parciales de los derechos registrados en esta cuenta.”

- “4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS- Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

**DINÁMICA**

(...)

**SE ACREDITA CON:**

1. El valor causado por los diferentes conceptos.”

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

Teniendo en cuenta que el INDER es el ejecutor del manejo de los recursos del evento, cuya administración fue delegada a la CCMA, es claro que corresponde al INDER incorporar en su contabilidad las transacciones derivadas del manejo de los recursos, para lo cual debe proceder a efectuar los correspondientes registros contables, a partir de la información suministrada por la CCMA para tal efecto, velando siempre porque los registros atiendan tanto a la realidad de los hechos económicos, a los términos contractuales de los convenios realizados, y a las disposiciones consignadas en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública RCP, en materia de *características cualitativas de la información contable pública*, de los *principios de contabilidad*, y de las *Normas Técnicas*

*relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental*, en materia de reconocimiento de ingresos y gastos.

En consecuencia, corresponde al INDER realizar los siguientes registros contables:

1. Manejo de los aportes en efectivo de los patrocinadores privados:

1.1. *Causación de los aportes*. En el momento en que se genere el derecho al recaudo del aporte en virtud del convenio suscrito entre cada aportante privado y la CCMA, se debe proceder a hacer la causación mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros Deudores de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios de la Cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, por los valores de los diferentes aportes.

1.2. Recibo efectivo del dinero de los aportes.

El ingreso efectivo de los aportes en la CCMA, se considera como un dinero entregado en administración, ante lo cual corresponde efectuar un débito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 147090-Otros Deudores de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES, a fin de cancelar la cuenta por cobrar inicialmente registrada a nombre de los patrocinadores.

1.3. Desembolsos efectuados en la realización del evento.

Una vez conocidos los diferentes desembolsos efectuados para la realización del evento, dichos valores se deben afectar en la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 52 DE OPERACIÓN, de acuerdo al concepto de gasto, contra un crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.4. Reconocimiento de la devolución de dineros no ejecutados en el evento

Los valores sobrantes de la realización del evento que fueren devueltos al INDER, por parte de la CCMA, deben ser registrados con un débito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Manejo de los aportes en especie.

En aquellos casos en que los aportes fueron efectuados en especie, y es posible determinar el valor de los mismos, es procedente con base en el informe de la CCMA, registrar directamente su aplicación en cuentas de gastos, mediante un débito en la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 52 DE OPERACIÓN, de acuerdo al concepto de gasto y un crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios de la Cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, por los valores del aporte en especie cuyo valor pudo ser plenamente establecido.

\*\*\*

**10.1.4.2 Gastos**

CONCEPTO 20101-139781 del 05-03-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2.	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Gastos Sueldos y salarios <b>5101</b> <b>5202</b> Sueldos y salarios
	<b>Subtema</b>		Definición de los conceptos de gastos relativos a la remuneración de servicios técnicos y honorarios, y viabilidad de revelarlos a nivel de auxiliar en las cuentas de costos de producción

Doctor  
HÉCTOR JAIME MARTÍNEZ LÓPEZ  
Coordinación de Reportes Financieros y Normas  
Ecopetrol S. A.  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20101-139781 en el cual consulta la definición del tipo de conceptos a que se refieren las subcuentas 510106-Remuneración servicios técnicos, 510109-Honorarios, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y las subcuentas 520205-Remuneración servicios técnicos y la 520208-Honorarios, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS. También consulta si estos conceptos aplicarían a nivel de auxiliar para las cuentas de costos de producción.

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

**CONSIDERACIONES**
**1. Definición de gastos de remuneración servicios técnicos y honorarios.**

El párrafo 285 del Plan General de Contabilidad Pública, relativo a la norma técnica de gastos, establece que *“Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”*.

Asimismo, el párrafo 286 del texto normativo, dispone 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”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, *“(…) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”*. Y el grupo 52-DE OPERACIÓN, *“(…) incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”*. (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 4996 de 2009 por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2010, define los conceptos consultados de la siguiente forma:

Remuneración servicios técnicos. *“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 se requieran conocimientos especializados y están sujetos al régimen contractual vigente”*.

Honorarios. *“Por este rubro 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”*.

Ahora, de acuerdo con el decreto en mención, presupuestalmente los gastos por remuneración de servicios técnicos y los honorarios están clasificados como servicios personales indirectos, cuenta 1, Gastos de personal.

De igual forma, el mismo decreto define los gastos de personal, como *“(…) aquellos gastos que debe hacer el Estado como contraprestación de los servicios que recibe sea por una relación laboral o a través de contratos”*.

**2. Revelación gastos por remuneración servicios técnicos y honorarios a nivel de auxiliar en cuentas de costos de producción.**

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, está conformado por cuatro niveles de clasificación con seis (6) dígitos que conforman el código contable, que corresponde a la clase, grupo, cuenta y subcuenta, y a partir del séptimo dígito las entidades contables públicas podrán habilitar, discrecionalmente, niveles de auxiliares según sus necesidades específicas.

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

**1. Definición de Remuneración servicios técnicos y Honorarios.**

En la subcuenta 510106-Remuneración servicios técnicos, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, se reconocen el pago por servicios prestados a la entidad contable pública que no tengan relación directa con su operación básica por concepto de remuneración de servicios técnicos, con independencia de que la entidad contable pública, produzca o no bienes o preste servicios individualizables y que deba manejar costos. En el caso en el que los servicios prestados tengan relación directa con la operación básica de la entidad, se debe utilizar la subcuenta 520205-Remuneración servicios técnicos, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, siempre que no deba registrar costos. En ambos casos, atendiendo la definición del Decreto 4996 de 2009, anteriormente citado.

En la subcuenta 510109-Honorarios, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, se reconoce el pago de honorarios por los servicios prestados que no tengan relación con su operación básica con independencia de que la entidad contable pública, produzca o no bienes o preste servicios

individualizables y que deba manejar costos. En el caso en el que los servicios prestados tengan relación con la operación básica de la entidad, se debe utilizar en la subcuenta 520208-Honorarios, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, siempre que no deban registrarse costos. En ambos casos, atendiendo la definición del Decreto 4996 de 2009, anteriormente citado.

## 2. Revelación gastos por remuneración servicios técnicos y honorarios a nivel de auxiliar en cuentas de costos de producción.

Es viable habilitar a nivel de auxiliares los conceptos de Remuneración de servicios técnicos y honorarios en las cuentas de costos de producción teniendo en cuenta que es discrecional de la entidad, según su necesidad.

\*\*\*

### 10.1.4.3 Costos de ventas y operación

CONCEPTO 20102-141141 del 19-03-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad, financiera, económica social y ambiental/Costos de venta y operación/Costos de producción
		2.1	<b>6390</b> Otros servicios
		2.2	<b>7905</b> Servicios de comunicaciones
		2.3	<b>7909</b> Servicios de programación y producción de televisión
<b>Subtema</b>		Obligatoriedad por parte de TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de los servicios de televisión que produce y vende	

Doctor

JUAN FERNANDO CASTRILLÓN BENJUMEA

Gerente

Sociedad Televisión de Antioquia LTDA. (TELEANTIOQUIA)

Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141141 en la cual solicita concepto sobre la obligatoriedad para TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de conformidad con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 1 de la Resolución No. 08 de 1995, por medio de la cual se reforman los estatutos de TELEANTIOQUIA, respecto a la naturaleza jurídica de la entidad, establece que "Sociedad Televisión de Antioquia Limitada, TELEANTIOQUIA, es una sociedad entre entidades públicas organizada como empresa industrial y comercial del Estado, constituida como sociedad de responsabilidad limitada por la escritura pública N° 27 de enero 16 de 1985 de la Notaría Primera del Círculo de Medellín, inscrita ante la Cámara de Comercio de Medellín, (...). Como entidad pública, es una empresa industrial y comercial del Estado, entidad descentralizada indirecta perteneciente al orden departamental, cuya creación fue autorizada por los Decretos Nacionales 3100 y 3101 de 1984, siendo transformada al orden departamental en ejercicio de las facultades conferidas a la Junta Administradora Regional a través del numeral 3° del artículo 37 de la Ley 182 de 1995".

En cuanto al objeto de la entidad, el artículo 5 de la citada Resolución indica que "TELEANTIOQUIA como operador público del servicio de televisión regional, reconocido por la Ley 182 de 1995, tendrá a su cargo la prestación de este servicio mediante la programación, administración y operación del canal regional en el Departamento de Antioquia. En desarrollo de su objeto, la sociedad podrá desarrollar las siguientes actividades:

a. Emitir la señal de televisión por ella originada sobre el área de cubrimiento autorizada, en la frecuencia o las frecuencias asignadas.

b. Prestar directamente o contratar el servicio de transmisión de señales de televisión, en las diferentes modalidades tecnológicas.

c. Utilizar redes y servicio de satélite para la emisión, transmisión y recepción de señales de televisión.

d. Prestar servicios de valor agregado y telemáticos, soportados por los servicios de televisión y de difusión a su cargo.

e. Prestar servicios de estudios, laboratorios de cinematografía, producción, grabación, postproducción, y los demás servicios que esté en capacidad de ofrecer en razón de sus actividades.

f. Producir, coproducir, adquirir o enajenar derechos de emisión sobre programas de televisión y, en general, realizar y contratar programas bajo cualquier modalidad, incluso en asociación de riesgo compartido, que hagan énfasis en una programación con temas y contenidos de origen regional, orientada al desarrollo social y cultural de la comunidad.

g. Celebrar contratos con entidades públicas y con asociaciones o fundaciones privadas sin ánimo de lucro, para la explotación de la televisión cultural.

h. Adquirir y enajenar derechos de autor.

i. Encadenar la señal con otros canales para emitir eventos de interés regional.

j. Comercializar directamente los espacios de televisión, asociarse o contratar con terceros o ceder este derecho a los respectivos contratistas de televisión (...).

Por su parte, los párrafos 292 al 298, 302 y 305 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los costos de ventas y operación y los costos de producción, señalan:

#### "9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración

de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción.

293. El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados. Los costos de operación se reconocen por el costo histórico.

294. El costo de ventas se revela identificando la clase de bien o servicio prestado. Tratándose de bienes debe tenerse en cuenta la actividad de producción o comercialización. Por su parte, los costos de operación se revelan de acuerdo con los conceptos asociados a las actividades identificadas.

#### 9.1.4.4 Costos de producción

295. *Noción.* Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

297. 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.

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre

*otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.*

(...)

302. 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.

(...)

305. *La entidad contable pública debe establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control".* (Subrayado fuera de texto).

#### CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la norma técnica señala que los costos de ventas y operación y los costos de producción constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios, que surgen en desarrollo de las 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, y dado el carácter productivo o de prestación de servicios de la Sociedad Televisión de Antioquia Limitada (TELEANTIOQUIA) organizada como Empresa Industrial y Comercial del Estado, la entidad debe disponer lo necesario para implementar un sistema que le permita acumular los costos de los servicios de televisión que produce y vende, con el fin de satisfacer las necesidades de información contable pública de los usuarios.

El reconocimiento de estos costos debe efectuarse mediante las subcuentas 639069-Servicio de Comunicaciones y 639011-Servicios de programación y producción de televisión, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS para el caso de los costos de venta y en las subcuentas correspondientes, de las cuentas 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y 7909-SERVICIOS DE PROGRAMACIÓN Y PRODUCCIÓN DE TELEVISIÓN para el caso de los costos de producción, las cuales deben utilizarse atendiendo a la naturaleza de las operaciones de la entidad.

\*\*\*

**10.1.4.4 Costos de producción:** Ver conceptos 20107-144804, 201010-147996, 20102-141141

#### 10.1.5 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN

CONCEPTO 20104-142025 del 13-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reconocer en cuentas de orden activos totalmente destruidos o que carecen de existencia física o inmaterial

Doctora  
DIANA CRISTINA MOLINA  
Contadora  
Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP)  
Ibagué (Tolima)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20104-142025 mediante la cual consulta si “*Los bienes totalmente destruidos, por ejemplo mediante su incineración, se deben registrar en cuentas de orden de control como activos retirados?*”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

El artículo 653 del Código Civil señala que “*Los bienes consisten en cosas corporales o incorpóreas. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorpóreas las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas*” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte el párrafo 307 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, expresa que “*Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados*” (Subrayados fuera del texto).

En ese mismo sentido, el párrafo 308 indica que “*(...) 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*”. (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, señalando 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*” (Subrayado fuera del texto).

#### CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que los activos totalmente destruidos que no cumplan la definición de bienes establecida en el Código Civil, por carecer de existencia física o inmaterial, no son susceptibles de reconocimiento y revelación en las cuentas de orden a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 emitida por la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20107-145279 del 17-08-10

CONCEPTO 20107-145279 del 17-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable de contratos de leasing operativo

Doctor  
GILBERTO ALZATE OSORIO  
Jefe de Contabilidad  
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle  
Cali (Valle del Cauca)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145279, en la cual consulta el tratamiento contable de los contratos de leasing operativo.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, en las normas relativas a las Cuentas de Orden señala:

“Párrafo 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.”.

Así mismo, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, numeral 26, en relación con las situaciones particulares sobre las cuentas de los diferentes estados contables, señala:

**“Cuentas de orden.** En relación con los derechos y responsabilidades contingentes se informan los hechos o situaciones que generan incertidumbre sobre un posible derecho u obligación, identificando la persona natural o jurídica relacionada, la situación particular, el monto y si podrían influir en los resultados. En cuanto a las cuentas de orden fiscales se presenta la conciliación entre las cifras

contables y las fiscales, así como la conciliación patrimonial, cuando sea el caso. Por su parte, sobre las cuentas de orden de control se indican las operaciones realizadas con terceros que no se encuentran registradas en cuentas de balance o actividad y las operaciones que deben ser controladas por la entidad contable pública, tales como bienes entregados en custodia, mercancías en consignación, contratos de leasing operativo y préstamos por recibir.” (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La normatividad contable pública del Régimen de Contabilidad Pública, acerca de los contratos de leasing operativo determina que estos deben registrarse en cuentas de orden de control.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147695 del 01-12-10			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema		Consideraciones sobre los traslados de tesorería entre fuentes de financiación que EMCALI S. A. E.S.P requiere controlar

Doctora  
Martha Cecilia Pirabán González  
Profesional Especializada–Contabilidad  
Metro Cali S. A.  
Cali (Valle del Cauca)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 201010-147695 mediante la cual informa que “Metro Cali S. A. (...) ha solicitado a la Unidad Coordinadora de Transporte Masivo (UCTM) del Ministerio de Transporte un procedimiento contable para el registro de préstamos entre fuentes de financiación (...) para lo cual determinan la utilización de cuentas de orden pero con un procedimiento complejo para nosotros (...). Nos gustaría que ustedes como Contaduría General de la Nación se pronunciaran respecto a cómo controlar contablemente esta especie de ‘préstamos’ entre fuentes presupuestales de tesorería”.

En ese sentido, pregunta: “¿Cómo se registran en contabilidad los traslados de tesorería entre fuentes de financiación que la entidad requiere controlar?”

Sobre el particular me permito manifestarle:

### CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política determina que “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala en su artículo 4º como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional; (...).”

En virtud de su competencia 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, conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), acerca del 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”.

El párrafo 128 del mismo texto normativo indica que, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública tiene como condición “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”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 307 define las cuentas del orden indicando que “(...) representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad conta-

ble pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados (...)” y el párrafo 311 indica que “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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL indicando que “Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente. La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control” y la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) indicando que “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control”.

Ahora bien, 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 señala 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 contable pública la que define los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, de acuerdo con las respectivas disposiciones legales que le sean aplicables al respectivo caso.

## CONCLUSIÓN

La Constitución y la Ley determinan la competencia de la Contaduría General de la Nación como único regulador de la contabilidad pública en Colombia, por lo cual la Doctrina Contable Pública tiene carácter vinculante para las entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, las cuales no pueden dar aplicación a los conceptos contables emitidos por autoridades diferentes.

En ese sentido, el concepto contable recibido por EMCALI S. A. E.S.P. emitido por la Unidad Coordinadora de Transporte Masivo (UCTM) del Ministerio de Transporte, no es de aplicación para efectos de la información que la entidad debe incorporar a los estados contables y remitir a la Contaduría General de la Nación conforme a la normatividad vigente sobre la materia.

Conforme al Principio de Devengo o Causación, EMCALI S. A. E.S.P. debe reconocer los hechos, transacciones, eventos y operaciones cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período, dando plena aplicación al Régimen de Contabilidad Pública. Tratándose de hechos que requieren ser controlados por la entidad y que se puedan asociar claramente con las cuentas de orden como elemento de los estados contables, se deben registrar en las cuentas de orden de control a que se refiere el Catálogo General de cuentas.

Para el caso de los fondeos de caja que impliquen el traslado de recursos entre fuentes de financiación que requieren ser controlados, la entidad debe establecer sus propios manuales de políticas y procedimientos de acuerdo con las disposiciones legales que le sean aplicables al respectivo caso.

Así, para efectos del control de los fondeos de tesorería, la entidad debe utilizar la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), para lo cual deberá establecer los niveles auxiliares que le permitan controlar los mencionados traslados de fuentes de financiación y tesorería.

Ahora bien, si estos traslados implican movimientos físicos de recursos entre distintas cuentas bancarias o entre instituciones financieras, se deben utilizar las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS establecida en el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

### 10.1.6 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA

#### CONCEPTO 20101-139780 del 19-02-10

CONCEPTO 20101-139780 del 19-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad de que las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las Empresas Mixtas de Servicios Públicos Domiciliarios que tengan el régimen de Empresas Indust. y Ciales del Estado, utilicen las cuentas de presupuesto y tesorería para revelar las distintas etapas del proceso presupuestal.

Doctora

MARÍA TERESA TAMAYO CADAVID

Subdirección Empresas Vinculadas Aguas

Empresas Públicas de Medellín

Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139780 en la cual consulta si las cuentas de presupuesto y tesorería deben ser reportadas por la E.S.P. Empresa Aguas del Oriente Antioqueño S. A. y por la E.S.P. Aguas Nacionales EPM S. A.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 5 del Decreto 111 de 1996, indica que “Las empresas de servicios públicos domiciliarios en cuyo capital la Nación (sic) sus

entidades descentralizadas posean el 90% o más, tendrán para efectos presupuestales el régimen de las empresas industriales y comerciales del Estado”.

A su vez, el párrafo del artículo 97 de la Ley 489 de 1998, señala que “Los regímenes de las actividades y de los servidores de las sociedades de economía mixta en las cuales el aporte de la Nación, de entidades territoriales y de entidades descentralizadas, sea igual o superior al noventa (90%) del capital social es el de las empresas industriales y comerciales del Estado”.

Los párrafos 313 y 316 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

"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.*

(...)

316. *Se exceptúan de reconocer y revelar las cuentas de presupuesto y tesorería las sociedades de economía mixta y empresas mixtas de servicios públicos domiciliarios que no tengan el régimen de empresas industriales y comerciales del Estado, las entidades financieras y todas aquellas entidades contables públicas que por disposiciones legales no están sometidas al régimen presupuestal del sector público". (Subrayado fuera de texto).*

La composición patrimonial reportada por las entidades sobre las que se consulta en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública, es la siguiente:

1. E.S.P. Empresa Aguas del Oriente Antioqueño S.A.: Empresas Públicas de Medellín 56,0143%, Municipio El Retiro 43,9715%, ESE Hos-

pital San Juan de Dios-Retiro 0,0071% y Asociación Municipal de Juntas de Acción Comunal 0,0071%.

2. E.S.P. Aguas Nacionales EPM S.A.: Empresas Públicas de Medellín 89,58%, EMTELCO 0.22%, ESP EPM Bogotá S. A. 10% y E.S.P. Aguas del Oriente Antioqueño 0.2%.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las Empresas Mixtas de Servicios Públicos Domiciliarios que tengan el régimen de Empresas Industriales y Comerciales del Estado, deben revelar las diferentes etapas del proceso presupuestal en las cuentas de presupuesto y tesorería.

Por lo anterior, y dado que la participación estatal en el capital de la E.S.P. Empresa Aguas del Oriente Antioqueño S.A y de la E.S.P. Aguas Nacionales EPM S.A supera el 90%, les aplica el régimen de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y, en consecuencia, deben reportar las cuentas de presupuesto y tesorería en los formularios y plazos establecidos en la Resolución 248 de 2007, modificada por la Resolución 375 de 2007.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141565 del 20-04-10

CONCEPTO 20103-141565 del 20-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de presentar en el Balance General, las reservas de apropiación presupuestales como parte de las Cuentas por pagar

Doctora  
ISBELIA GUTIÉRREZ GUZMÁN  
Contadora  
Hospital Departamental de Villavicencio  
Villavicencio (Meta)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20103-141565 en la cual consulta acerca de la obligatoriedad de incluir al cierre de la vigencia 2009, las Reservas de apropiación en las Cuentas por pagar del Balance General.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala en relación con el Proceso Contable:

"62. *El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica (...), para lo cual se requiere adelantar procesos de medición (...) 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 (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.*

(...)

64. *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.*

(...)

(...)

66. *El desarrollo del proceso contable público implica la observancia de un conjunto regulado de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad." (Subrayado fuera del texto).*

De otra parte, el mismo texto normativo, en relación con las Normas Técnicas de Contabilidad Pública, relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales; a los pasivos, y a las cuentas de presupuesto y tesorería, respectivamente, señalan que:

"9.1 *Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.*

(...)

127. *Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

128. *Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;*

(...)

9.1.2 *Normas técnicas relativas a los pasivos*

202. *Noción. 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.*

(...)

204. *Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.*

(...)

#### 9.1.2.3 Cuentas por pagar

224. (...) *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.*

(...)

#### 9.1.6 Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería

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

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

*revelación de las reservas presupuestales, las cuentas por pagar y las vigencias futuras.*

315. *Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.* (Subrayado fuera del texto).

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del RCP, incluye la cuenta 0830-RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS (CR), en cuya descripción se señala que: "Representa 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.

*Esta cuenta constituye la contrapartida para el cierre de las cuentas 0835-Reservas Presupuestales por Ejecutar (Db), 0840-Obligaciones en Reservas Presupuestales (Db) y 0845-Reservas Presupuestales Pagadas (Db)".*

### CONCLUSIÓN

Las reservas de apropiación presupuestales no deben incluirse como parte de las Cuentas por pagar reveladas en el Balance General.

No obstante que el proceso contable tiene como uno de sus insumos al proceso presupuestal, se trata de dos dimensiones con registros contables obligatorios diferentes, que atienden a los principios, normas y reglas propias de cada una de ellas.

Por consiguiente, tal como se define en el RCP, las Cuentas por pagar se derivan de hechos pasados que surgen de obligaciones ciertas o estimadas originadas en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos, elementos que no se cumplen en el caso de las reservas presupuestales, las cuales se asocian a compromisos pendientes de ejecutar, que no representan hechos que den lugar al surgimiento de un pasivo o de una cuenta por pagar que pueda asociarse claramente con los elementos que forman parte integral de los estados contables.

\*\*\*

CONCEPTO 20107-144728 del 31-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Parámetros que permiten hacer confrontaciones y conciliaciones tendientes a lograr aproximaciones entre los sistemas presupuestales y contables de información

Doctor  
ALFREDO TOBÓN TOBÓN  
Gerente Departamental  
Contraloría General de la República  
Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-144728, en la cual consulta cuál es el procedimiento adecuado que permita la coherencia y consistencia entre los registros presupuestales y contables de los recursos de destinación específica. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

### CONSIDERACIONES

El inciso 3º del artículo 93 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece que "(...) Para tales efectos el Ministerio de Hacienda y Crédito

*Público - Dirección General del Presupuesto Nacional, determinará las normas y procedimientos que sobre suministro de información, registros presupuestales y su sistematización deberán seguir los órganos del orden nacional (Ley 179/94 artículo 41)".* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que: "313. *Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control.*

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

315. Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso. (Subrayados fuera de texto).

Igualmente, el numeral 9.1.6.1 del mismo texto normativo, señala en su párrafo 325, lo siguiente:

325. Las cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería se revelan atendiendo las diferentes etapas del proceso presupuestal y conceptos que lo conforman. Las etapas se clasifican en aprobado, ejecutado (recaudos en efectivo y ejecución en títulos y otros) y no aforado. (...).

Así mismo, el numeral 9.1.6.2, señala en el párrafo 330 lo siguiente: "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."

### CONCLUSIÓN

La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, y las cuentas de Presupuesto y tesorería desarrolladas en la Clase 0 del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, responden a un sistema de registro por partida doble, pero siguiendo las etapas y lineamientos que las normas legales le atribuyen al sistema de información presupuestal, lo cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

En consecuencia, no obstante que no existe un procedimiento que predefina una correlación biunívoca entre los registros presupuestales y los contables. A continuación se señalan a manera de ilustración algunos parámetros que permiten hacer confrontaciones y conciliaciones tendientes a lograr aproximaciones entre los dos sistemas de información:

TRANSACCIÓN	REGISTRO CONTABLE	REGISTRO PRESUPUESTAL <sup>2</sup>
1. Obtención de un préstamo con una institución financiera	Afecta el Grupo 11 Efectivo y los Grupos 22 Operaciones de crédito público y financiamiento con Banca Central o 23 Operaciones de Financiamiento e instrumentos derivados, por el valor de la obligación contraída.	Afecta el Presupuesto de ingresos – Recursos de Capital.
2. Transferencias de recursos por concepto del SGP a una entidad territorial.	Para la entidad que recibe las transferencias del SGP, afecta la cuenta 141312- Sistema General de Participaciones y un ingreso en la cuenta 4408- Sistema General de Participaciones.	Afecta el presupuesto Ingresos (Transferencias y aportes aprobados)
3. Registro de la nómina.	Afecta alguno (s) de los grupos <sup>3</sup> 51-De administración, 52-Operación, 55-Gasto público social o cuentas de la clase 7-Costos de producción por su valor causado y como contrapartida un pasivo 25- Obligaciones laborales y de seguridad social integral.	Afecta en el presupuesto de gasto de funcionamiento (gasto de personal )
4. Pago de arrendamiento por un inmueble.	Afecta alguno (s) de los grupos <sup>4</sup> de 51-De administración, 52-Operación, 71- Producción de bienes y como contrapartida un pasivo en la cuenta 2425-Acreedores	Afecta en el presupuesto de gastos (Gastos generales)
5. Adquisición de un activo fijo.	Afecta el Grupo 16 Propiedades, Planta y Equipo, por su costo de adquisición, valor convenido o tasado mediante avalúo técnico, y un Pasivo en el Grupo 24 Cuentas por Pagar.	Puede afectar: Gastos generales o Gastos de inversión, por el valor pagado.
6. Realización de un proyecto para sistematizar los documentos del área de archivo.	Afecta el Grupo 16 Propiedades, Planta y Equipo, o algunos de los grupos 51-De administración o 52-Operación, y como contrapartida un pasivo en la cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales.	Afecta gasto de inversión- Estudios y proyectos
7. Cancelación intereses correspondientes al préstamo realizado a la Institución Financiera.	Afecta el grupo 5805-Financieros y como contrapartida la cuenta 2422-Intereses por pagar por el valor causado.	Afecta el presupuesto de gastos en servicio de la deuda por el valor de los intereses mensuales pagados.
8. Amortización a capital por operaciones de crédito con la banca comercial	Afecta la cuenta 2203-Operaciones de crédito público internas de corto plazo y como contrapartida el grupo 11-Efectivo.	Afecta el presupuesto de Servicio de la deuda pública (Deuda pública interna)

\*\*\*

<sup>2</sup> En las distintas etapas del proceso presupuestal: Aprobación, compromiso, obligación y pago.  
<sup>3</sup> Gastos de administración: Relacionado con los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.  
 Gastos de operación: Relacionado con el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad.

Gasto Público Social: Relacionado con la solución de las necesidades básicas insatisfechas de Salud, Educación, Saneamiento ambiental, agua potable, Vivienda, Medio ambiente, Recreación y deporte.  
 Costo de Producción: Relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables.

<sup>4</sup> IDEM al 2.

CONCEPTO 20108-145948 del 12-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reporte de las cuentas cero por parte de los Fondos de Servicios Educativos de los establecimientos estatales, de acuerdo con el RCP

Doctor  
VÍCTOR LÓPEZ DÍAZ  
Director Ejecutivo  
Corporación para el Desarrollo Integral de las Comunidades  
Cartagena (Bolívar)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación dirigida al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, trasladada y radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20108-145948, en la cual consulta lo siguiente: “1. Clasificación presupuestal acorde con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 4791 de 2008, con respecto a los rubros presupuestales de gastos en los Fondos de Servicios Educativos; y 2. Los Fondos de Servicios Educativos de los establecimientos estatales, deben reportar a la Contaduría General de la Nación las cuentas cero determinadas en el Régimen de Contabilidad Pública.”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia señala: “Habrán 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.”

Corresponde 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 artículo 4º de la Ley 298 de 1996 señala como funciones del Contador General de la Nación, entre otras:

“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;” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 11 contenido en el Decreto 4791 de 2008 expedido por el Ministerio de Educación Nacional establece que los recursos solo pueden utilizarse en los siguientes conceptos: “1. Dotaciones pedagógicas del establecimiento educativo (...). 2. Mantenimiento, conservación, reparación, mejoramiento y adecuación de los bienes muebles e inmuebles (...). 3. Adquisición de los bienes de consumo duradero que deban inventariarse (...) 4. Adquisición de bienes de consumo final (...) 5. Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles (...) 6. Adquisición de impresas y publicaciones. 7. Pago de servicios públicos domiciliarios, (...) 8. Pago de primas por seguros (...) 9. Gastos de viaje de los educandos (...) 10. Sufragar los costos destinados al sostenimiento de semovientes y proyectos pedagógicos productivos. 11. Contratación de servicios técnicos y profesionales (...) 12. Realización de actividades pedagógicas, científicas, deportivas y culturales para los educandos (...) 13. Inscripción y participación de los educandos en competencias deportivas, culturales, pedagógicas y científicas (...) 14.

*Acciones de mejoramiento de la gestión escolar y académica enmarcada en los planes de mejoramiento institucional.”.*

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

El artículo 2º del citado Decreto señala que: “Los Fondos de Servicios Educativos podrán estar financiados con recursos de la Nación, de las entidades territoriales, (...) de las entidades oficiales, de los vinculados por los particulares para favorecer a la comunidad, de los producidos por la venta de los servicios que presta el establecimiento educativo, siempre y cuando estén destinados a financiar gastos distintos de los de personal. (...).”

De acuerdo con el párrafo 313 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, contenida en el Régimen de Contabilidad Pública: “Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control.”.

Así mismo, los párrafos 315 y 316 del mismo texto normativo establecen: “315. Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.” (Subrayados fuera de texto).

“316. Se exceptúan de reconocer y revelar las cuentas de presupuesto y tesorería las sociedades de economía mixta y empresas mixtas de servicios públicos domiciliarios que no tengan el régimen de empresas industriales y comerciales del Estado, las entidades financieras y todas aquellas entidades contables públicas que por disposiciones legales no están sometidas al régimen presupuestal del sector público.”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC describe la clase 0 de la siguiente forma: “Representa las cuentas que identifican el Presupuesto de Ingresos y Gastos aprobados para la entidad contable pública en una vigencia fiscal y la correspondiente ejecución, que permite conocer la gestión realizada en el cumplimiento de sus funciones de cometido estatal. (...)”

## CONCLUSIÓN

El manejo en el Sistema Presupuestal de los ingresos y gastos del Fondo de Servicios Educativos debe obedecer a la reglamentación aplicable a la entidad y debe atemperarse adicionalmente a lo establecido en el Decreto 4791 de 2008 y la Ley 715 de 2001; por lo tanto, no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre la clasificación y codificación del tal Sistema.

No obstante, la información presupuestal establecida en las normas presupuestales se debe homologar a la codificación y clasificación de las cuentas clase “0” de presupuesto y tesorería, para efectos del reporte trimestral de la información contable a la Contaduría General de la Nación por parte de las entidades territoriales que agregan los Fondos de Servicios Educativos. Cabe mencionar que la estructura de las cuentas

clase “0” de presupuesto y tesorería es obligatoria solamente para el reconocimiento contable de las distintas etapas del proceso presupuestal, y no reemplaza la clasificación y codificación que adopten para la identificación y registro en el sistema presupuestal, que deben ajustarse al ordenamiento presupuestal que le aplique a cada tipo de entidad.

\*\*\*

**10.1.6.1 Cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.1.6.2 Cuentas de presupuesto de gastos:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**10.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD**

CONCEPTO 20102-140728 del 25-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de elaborar soportes, comprobantes y libros de contabilidad de forma manual o automatizada

Doctora  
 ADELA OSORIO  
 Institución Educativa Manuel María Mallarino  
 Cali (Valle del Cauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140728 en la cual consulta si es obligatorio en las instituciones educativas llevar libros en forma manual. Así mismo, consulta si el libro de presupuesto también debe llevarse de forma manual.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 336 y 351 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*“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 que se trate.*

(...)

*351. Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del*

*representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta”.* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada, razón por la cual no es obligatorio que se preparen de forma manual.

No obstante, se debe tener en cuenta que las entidades que preparen su información por medios electrónicos deben garantizar que los libros de contabilidad y los estados contables puedan consultarse y estar a disposición de los usuarios de la información tanto internos como externos.

En lo relacionado con la obligación de llevar el libro de presupuesto de forma manual, y dado que es un tema que no está relacionado con la interpretación de normas contables sino presupuestales, me permito informarle que en la fecha le estamos dando traslado de su inquietud a la Dirección 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.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20104-141958 del 18-05-10</b>			
En el mismo sentido consultó nuevamente: Empresa Mpal de Renovac. Urbana EICE-EMRU mediante expediente 20105-143565 del 26-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para la elaboración y legalización a la fecha del acta de apertura de los libros oficiales, donde se encuentra impresa la información contable desde el 2002 a la fecha.

Doctor

GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS

Empresa Municipal de Renovación Urbana EICE-EMRU

Cali (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-141958, en la cual consulta sobre cómo proceder para la elaboración y legalización a la fecha del acta de apertura de los libros oficiales, donde se encuentra impresa la información contable desde el 2002 a la fecha.

Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el primer considerando de la Resolución No. 02 de noviembre 18 de 2004 de la Empresa Municipal de Renovación Urbana señala: *“Que mediante el Decreto No. 084 Bis del 4 de marzo de 2002, el Alcalde de Santiago de Cali, en uso de las atribuciones conferidas en el artículo 227 del Acuerdo 069 de 2000 y en el artículo 29 literal c) del Acuerdo No. 070 de diciembre 19 de 2000, y conforme a los parámetros establecidos en la Ley 388 de 1997 y Ley 489 de 1998, creó la entidad denominada, “Empresa Municipal de Renovación Urbana, EIC”.*

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

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 (50%) por ciento del capital social”.* (Subrayado fuera de texto).

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).

Por su parte, las Normas Técnicas Relativas a los Soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contienen lo siguiente:

Párrafo 342 del numeral 9.2.3, establece: *“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. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

Párrafo 345, en lo relativo a la oficialización de los libros de contabilidad expresa: *“Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones.”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 362 del numeral 9.3 de las Normas Técnicas Relativas a los Estados, Informes y Reportes Contables del Plan General de Contabilidad Pública, señala que *“La certificación de los estados, informes y los reportes contables de la entidad individualmente considerada indica que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; que la contabilidad se elaboró conforme a los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública y, que la información revelada refleja de forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De lo anterior, se infiere que la información contable pública tiene como base los libros de contabilidad y que los mismos se deben llevar conforme a los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. El párrafo 345 de las Normas Técnicas Relativas a los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad establece un criterio de carácter vinculante para las entidades y organismos a los que se refiere el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, expedida por la Contaduría General de la Nación y, por lo tanto, es de obligatorio cumplimiento.

Para el caso particular de la Empresa Municipal de Renovación Urbana (EIC), los libros de contabilidad principales se oficializarán y quedarán válidos solamente a partir de la fecha de la elaboración del acta de apertura que deberá suscribir el Representante legal de la entidad, sin perjuicio de las responsabilidades por acciones u omisiones propias de la administración de la Entidad.



**10.2.1 Soportes de Contabilidad**

CONCEPTO 201012-149225 del 24-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad/Soportes de contabilidad Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>		Características de los soportes para el registro por parte del INPEC de contratos realizados para la formación del software desarrollado en una entidad

Doctor  
 JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON  
 Subdirector Financiero  
 Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149225 en la cual consulta si el registro contable de los recursos invertidos en la formación de un software propio del INPEC puede realizarse soportado en el memorando generado por el área de Tecnología y Comunicaciones de la entidad, en el cual relacionan los diferentes contratos suscritos para desarrollar la aplicación de sistemas.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

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.** *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, archivarlos y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*”

De otra parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo III relacionado con el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos señala en el párrafo 4, Responsables: *“Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.”*

Así mismo, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.7 señala las pautas que los usuarios del sistema contable público deben atender para el manejo de los soportes contables, como son:

**“3.7. Soportes documentales.** *La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.*

*Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones*

*bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.*

*En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.*

*De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.(...)”* (Subrayado fuera de texto).

**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 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 con 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 Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC) debe decidir sobre cuáles son los documentos soportes necesarios para registrar los contratos realizados para la formación del software desarrollado en la entidad.

\*\*\*

**10.2.2 Comprobantes de Contabilidad:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

### 10.2.3 Libros de Contabilidad

CONCEPTO 20101-139534 del 23-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre la impresión de los libros oficiales de distintas sucursales de una misma entidad, en un solo libro Diario, un solo libro Mayor y Balances, y un solo libro de Inventarios y Balances

Doctora  
LUTDARY BARRIOS RIGUEROS  
Profesional I (e)  
La Previsora S.A.  
Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139534 en la cual consulta si es procedente la impresión de los libros oficiales de las 28 sucursales de La Previsora S.A., en un solo libro Diario, un solo libro Mayor y Balances, y un solo libro de Inventarios y Balances. Se atiende su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El párrafo 350 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala: "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."

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

Adicionalmente, debe considerarse lo que señala el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008, por medio de la cual se establece el

procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, donde, en relación con los *Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones*, señala 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. (...) Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con (...) forma de conservar libros y demás soportes contables (...). En ningún caso las (...) prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública."

#### CONCLUSIÓN

La decisión relacionada con la tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, es responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, y debe atender lo dispuesto en las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que incluye el Régimen de Contabilidad Pública. Por lo tanto, la impresión de los libros oficiales de distintas sucursales de una misma entidad, en un solo libro Diario, un solo libro Mayor y Balances y un solo libro de Inventarios y Balances, es una decisión de tipo administrativo, teniendo en cuenta entre otros criterios, la disponibilidad y facilidad de consulta por las partes interesadas.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140468 del 02-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Criterios a considerar para determinar la eliminación o conservación de los libros de contabilidad pública

Doctor  
JUAN CARLOS CABRERA CÓRDOBA  
Subgerente Administrativo y Financiero  
Artesanías de Colombia S.A.  
Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140468 en la cual solicita concepto sobre la posibilidad de eliminar los libros de contabilidad cuya emisión es mayor a 20 años, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 594 de 2000, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos, indica que "El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables

y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos”.

En lo relacionado con la regulación contable, el párrafo 353 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que *“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 periodo 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”*.

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

*las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social”*. (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que de conformidad con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, los soportes, comprobantes y libros de contabilidad deben conservarse por un lapso mínimo de diez años, los cuales se deben comenzar a contar a partir del 31 de diciembre del periodo contable al cual corresponda la información contable contenida en ellos. No obstante, se debe tener en cuenta que este tiempo es aplicable siempre que las normas específicas de conservación documental emitidas por el Archivo General de la Nación y demás autoridades competentes no dispongan otros plazos superiores.

Es de anotar que Artesanías de Colombia S. A. se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual no debe aplicar las disposiciones del Decreto 2649 de 1993.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141589 del 29-04-10

En el mismo sentido consultó:  
Teófila Obregón Moreno mediante expediente 20103-141815 del 11-05-10

TÍTULO		1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	
		2.1	Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema		Consideraciones sobre la presentación impresa y el retraso de los libros de contabilidad

Doctora  
LUZMILA FAJARDO ESPAÑOL  
Oficina de Control Interno  
Instituto Colombiano de Antropología e Historia (ICANH)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141589, en el cual solicita ilustración acerca de los siguientes temas, con el fin de optimizar los procedimientos internos en procura de la salvaguarda del patrimonio de la Institución:

- ¿El Instituto Colombiano de Antropología e Historia (ICANH) está obligado a mantener en forma impresa y a más tardar con un mes de retraso los libros oficiales?
- El instituto tiene algunos convenios vigentes con la SECAB y la O.E.I., donde estas entidades destinan y ejecutan recursos financieros en beneficio de algunos parques arqueológicos, ¿el ICANH debe reflejarlos dentro del balance o por medio de cuentas de orden?

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

### CONSIDERACIONES

#### 1.1 Obligación a mantener los libros de contabilidad impresos

La Constitución Política de Colombia en los artículos 209 y 269 establece:

*“(…) 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.*

(…)

*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”*.

De otra parte, el numeral 9.2 relativo a las normas técnicas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, en los siguientes párrafos dispone:

*“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. (Subrayado fuera de texto).*

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

Por su parte, el procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece, en los siguientes numerales, que:

**5. 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, (...)”* (Subrayado fuera de texto).

**7. Publicación de estados contables básicos.** *“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.*

*Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental”.* (Subrayado fuera de texto).

## 2.1 Reconocimiento contable de los beneficios derivados de convenios

Con respecto a los convenios vigentes con la SECAB y la O.E.I, donde estas entidades destinan y ejecutan recursos financieros en beneficio de algunos parques arqueológicos, y si el ICANH debe reflejarlos dentro del balance o por medio de cuentas de orden, es necesario conocer los términos en que están formulados para evaluar su alcance, derechos y obligaciones.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1.1 Obligación a mantener los libros de contabilidad impresos

En relación con la obligación de mantener en forma impresa y a más tardar con un mes de retraso los libros principales de contabilidad, es oportuno indicarle que las entidades que preparen la información contable por medios electrónicos no están obligadas a imprimir los libros de contabilidad. Por tanto, cuando se requiera su exhibición, se realizará directamente en el sistema, garantizando su reproducción exacta y su

disposición a los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las instancias respectivas.

Ahora bien, la responsabilidad sobre la tenencia, conservación y custodia de los libros corresponde al representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto dicha responsabilidad. En consecuencia, atendiendo la relación costo/beneficio, si el representante legal de la entidad considera oportuno la impresión de los libros de contabilidad de forma mensual, ello es viable cuando así lo decide la entidad de acuerdo a políticas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno, definidos en concordancia con las normas superiores que reglamentan la administración pública.

En cuanto al retraso en los libros de contabilidad, y teniendo en cuenta que el procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, ordena que deban publicarse mensualmente los estados contables intermedios, refiriéndose específicamente al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, una vez certificados, y de conformidad con el texto normativo en mención, se entiende por certificación un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, se infiere que el retraso no puede ser superior al término previsto en la norma contable para publicar los estados intermedios, es decir, más de 30 días.

## 2.1 Reconocimiento contable de los beneficios derivados de convenios

Con respecto al reconocimiento y revelación de los convenios vigentes con la SECAB y la O.E.I, donde estas entidades destinan y ejecutan recursos financieros en beneficio de algunos parques arqueológicos, y si el ICANH debe reflejarlos dentro del balance o por medio de cuentas de orden, es indispensable que el Instituto suministre copia de los mismos, para poder atender la consulta de manera puntual.

En relación con la pregunta sobre si la Institución puede autorizar solamente la firma del tesorero para el manejo de recursos en las cuentas bancarias siendo su vinculación mediante contrato de prestación de servicios, me permito informarle que se le dio traslado al Departamento Administrativo de la Función Pública, mediante el Expediente 20103-141773 del 15 de marzo de 2010, de conformidad con lo expresado en el artículo 33 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. Lo anterior, teniendo en cuenta que no se refiere a la interpretación de las normas técnicas de contabilidad pública, en concordancia con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996.

\*\*\*

**10.2.5 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad**

CONCEPTO 20103-141335 del 19-04-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre la presentación impresa, numeración consecutiva, anulación de folios y responsabilidad por la tenencia y conservación de los libros de contabilidad

Doctor

ALEJANDRO OSPINA GÓMEZ

Profesional – Grupo de Contabilidad

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca (CVC)

Cali (Valle del Cauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20103-141335, en el cual informa que la Corporación Autónoma Regional efectúa la impresión del Libro Mayor y Diario en hojas continuas. El primero de ellos se encuentra rubricado con la firma del Secretario General de la Entidad, pero el segundo no. Por lo anterior consulta. Si la entidad está cumpliendo con la normatividad vigente ¿Es indispensable la firma previa del Secretario General de la Corporación en cada una de las hojas que se impriman del Libro Mayor? ¿El Libro Diario debe seguir numerándose consecutivamente? ¿Cuál es el procedimiento para anular las hojas que quedaron sin utilizar del Libro Mayor? Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Constitución Política de Colombia en los artículos 209 y 269 establece:

*“(…) 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.*

(…)

*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”.*

De otra parte, el numeral 9.2, que trata de las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, dispone:

*“343. Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. (…).*

*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. (…).* (Subrayado fuera de texto).

*346. En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua. En eventos de caso fortuito o fuerza mayor que ocasionen la destrucción o*

*pérdida de los libros, debe oficializarse uno nuevo, bajo la responsabilidad del Representante Legal.* (Subrayado fuera de texto).

*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.* (Subrayado fuera de texto).

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

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

En relación a si la entidad está cumpliendo o no con la normativa contable en cuanto a la impresión de los libros de contabilidad, es oportuno indicarle que las entidades que preparen la información contable por medios electrónicos no están obligadas a imprimir los libros de contabilidad. Por tanto, cuando se requiera su exhibición, se realizará directamente en el sistema, garantizando su reproducción exacta y su disposición a los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las instancias respectivas. Ahora bien, si por efectos del cambio en el sistema de información financiera, la entidad considera oportuna la impresión de los libros de contabilidad, puede proceder a ello, medida que se considera a todas luces conveniente.

Con respecto a si es indispensable la firma previa del Secretario General en cada una de las hojas que se impriman del libro Mayor, hay que anotar que la responsabilidad sobre la tenencia, conservación y custodia de los libros corresponde al representante legal o quien haga sus veces, quien podrá designar mediante acto administrativo delegando en el Secretario General dicha responsabilidad. Es viable adoptar este mecanismo de control si así lo decide la entidad de acuerdo a políticas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno, definidos en concordancia con las normas superiores que reglamentan la administración pública, y en consecuencia se debe acatar el procedimiento, con independencia de que en la regulación contable pública no se encuentre expresamente señalada.

En cuanto a la numeración consecutiva del libro Diario, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala que en el acta de apertura de los libros de contabilidad principales debe indicarse, al menos, el número de folios a utilizar con numeración

sucesiva y continua, lo que significa que a la entidad le corresponde establecer el mecanismo administrativo que considere conveniente para efectuar el control de los folios utilizados y por utilizar, en caso que el Sistema no cuente con una numeración interna para efectos de control.

La anulación de los folios sin utilizar de los libros de contabilidad principales, debe hacerse sobre los mismos, indicando la causa, la fecha de la anulación y el nombre y firma del funcionario responsable.

\*\*\*

**10.2.6 Exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

### 10.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

CONCEPTO 20103-141473 del 14-04-10				
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2. 3.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 3.1	<b>48</b>	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables Otros ingresos Procedimiento para la Estructuración y presentación de los estados contables básicos
	<b>Subtema</b>			Clasificación y presentación como ingresos operacionales en el EAFES de los ingresos originados en inversiones de capital realizadas por la Empresa EPM Inversiones S. A.

Doctor  
FERNANDO VERGARA VÉLEZ  
Contralor Auxiliar Asuntos Administrativos EPM  
Contraloría General de Medellín  
Medellín (Antioquia)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141473, relacionada con la clasificación de los ingresos originados en Inversiones de capital, realizadas por la empresa EPM Inversiones S. A., “en sociedades nacionales o extranjeras organizadas como empresas de servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada, larga distancia nacional e internacional, telefonía local móvil en el sector rural y demás servicios de telecomunicaciones, al igual que en aquellas entidades que tengan por objeto las actividades complementarias propias de todos los servicios públicos señaladas en la Ley 142 de 1994 o en las normas que las complementen, deroguen o modifiquen”, debido a que estos ingresos están reconociéndose en las cuentas del Grupo 48-OTROS INGRESOS. Además, encuentra diferencias en la estructuración, de los estados contables que la entidad en mención presenta a su Junta directiva para aprobación y el Estado de actividad financiera, económica social y ambiental presentado a la CGN.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

#### CONSIDERACIONES

Dado que el objeto social de EPM Inversiones S. A., es la inversión de capital en diferentes entidades nacionales o extranjeras organizadas como empresas de servicios públicos, se deduce que los ingresos que obtenga por las actividades relacionadas con tales inversiones son, en ese caso, de carácter principal.

Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables del Régimen de Contabilidad Pública, definen el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, como “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.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el procedimiento para la Estructuración y presentación de los estados contables básicos, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos y sus notas por parte de las entidades contables públicas. Es así que el numeral 10, en relación con el Estado de actividad financiera, económica social y ambiental indica que este estado contable debe en primer lugar, presentar las actividades ordinarias, clasificadas en operacionales y no operacionales, además define las actividades ordinarias como las correspondientes a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Así mismo, define los Ingresos no operacionales como aquellos que, “comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con esta, y que son recurrentes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIÓN

Al estructurar el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, la entidad contable pública, presentará en primer lugar los ingresos por Actividades Ordinarias relacionados con la operación básica o principal de la entidad contable pública, y como subclasificación de estos, los ingresos operacionales que en este caso corresponden a los registrados en la cuenta del Grupo 48-OTROS INGRESOS, porque se derivan de la operación principal en su calidad de inversionista de capital. En caso de corresponder a actividades complementarias o adicionales que no se relacionan con la actividad básica serán no operacionales.

Por otra parte, es pertinente aclarar que en la CGN no exige el envío de los estados contables a las entidades contables públicas, sino el reporte de información contable atendiendo a formatos específicos, pues los estados

contables básicos están reglamentados para uso de orden administrativo y para cumplir con las necesidades de los organismos que ejercen el control fiscal y de otros usuarios internos y/o externos de la información.

Así mismo, señalamos que sobre el particular EPM Inversiones S. A., a la fecha no ha consultado a la C.G.N.

\*\*\*

CONCEPTO 20103-141508 del 22-04-10			
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 para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema		Consideraciones para la clasificación en porciones corriente y no corriente de los fondos disponibles para cubrir las obligaciones surgidas en desarrollo de la ejecución de la fase III de Transmilenio, registrados en la cuenta 1926-Derechos en fideicomiso.

Doctor  
JORGE CASTAÑEDA MONROY  
Contador General de Bogotá  
Secretaría de Hacienda  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141508, en la cual solicita que se le indique cómo se deben clasificar los recursos revelados por Transmilenio S. A, en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO si como activo corriente o como activo no corriente, los cuales corresponden a fondos disponibles para cubrir las obligaciones corrientes surgidas en desarrollo de la ejecución de la fase III de Transmilenio.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 368 y 369 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican que:

*“368. Activo Corriente. Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.*

*369. Activo no Corriente. Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos”.*

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, 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, mostrándolos en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta.*

*Para la clasificación de los activos y pasivos en partidas corrientes y no corrientes es necesario atender lo definido en las normas técnicas relativas a los estados, reportes e informes contables, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:*

**Activo corriente.** *Presenta la suma de los saldos de las cuentas de los grupos 11-EFECTIVO, 13-RENTAS POR COBRAR y 15-INVENTARIOS, así como las partidas corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y*

*19-OTROS ACTIVOS, que pueden ser convertidos en efectivo o realizarse en un período inferior a un año, contado a partir de la fecha del balance.*

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO en el siguiente sentido: *“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. Tratándose de la titularización de flujos futuros, la contrapartida corresponde a las subcuentas 291010-Procesos de titularización nacional o 291011-Procesos de titularización en el exterior, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO”.*

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que para efectos de presentación en los estados contables, se debe revelar como activo corriente, la parte de los recursos reconocidos por Transmilenio en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, de los cuales se espera que se conviertan en efectivo o se realicen en un período inferior a un año, como es el caso de los recursos que se destinan para efectuar los pagos en el corto plazo. Ahora bien, la parte de los recursos registrados en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, que se destinan para pagar obligaciones de largo plazo y que no se tienen con la intención de realizarlos se deben clasificar como activos no corrientes. 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.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-146809 del 16-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de los viáticos depositados por el usuario a favor de los técnicos autorizados por la CAR para realizar visita a predios, teniendo en cuenta que el uso del concepto "Otros" no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de las operaciones.

Doctor  
ORLANDO PIMIENTA PÉREZ  
Contador  
Corporación Autónoma Regional de Santander  
San Gil (Santander)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-146809, en la cual solicita la creación de una subcuenta dentro de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con el fin de no registrar en la subcuenta 290590-Otros, los recaudos para la cancelación de viáticos depositados por el usuario a favor de los técnicos autorizados por la Corporación para realizar visita a los predios.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables del Régimen de Contabilidad Pública, determinan en el párrafo 381 en relación con las Notas a los estados contables de carácter específico: **"Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública."**

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, como: **"Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad**

*de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a estas, en los plazos y condiciones convenidos."*

### CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

De conformidad con el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, su clasificación permite utilizar las subcuentas de "otros", así mismo el Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contiene una limitante en relación con que el saldo de dichas subcuentas no supere el monto equivalente al 5% del valor de la cuenta respectiva, no obstante lo indicado, la norma técnica en relación con las Notas a los estados contables de carácter específico, permite que en estas se revele información adicional para explicar el estado particular que afecta la información presentada.

Por lo anterior, la entidad debe revelar en notas a los estados contables la situación particular que origina el saldo de la subcuenta 290590-Otros, en esa entidad, por lo que no es procedente la creación de una nueva subcuenta.

Es pertinente indicar que al realizar el pago a los técnicos, debita la subcuenta 290590-Otros, de la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros y acredita la cuenta de efectivo que corresponda.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146699 del 30-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Revelación por parte del Instituto de Bienestar Familiar (ICBF) en notas específicas para explicar la situación particular que afecta la información presentada

Doctora  
MARÍA TERESA BOTERO BOTERO  
Contadora General  
Instituto de Bienestar Familiar (ICBF)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146699, en la cual solicita se estudie la posibilidad de crear una subcuenta, en la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables del Régimen de Contabilidad Pública, determina en el párrafo 381 en relación con las Notas a los estados contables de carácter específico: **"Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar**



*análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden de la entidad contable pública.”*

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define:

*Párrafo 309, Cuentas de orden: “Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho y 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.”. (Subrayado fuera de texto).*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, su clasificación permite utilizar las subcuentas de “otros”; así mismo, el Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contiene una limitante en relación a que el saldo de dichas subcuentas no supere el monto equivalente al 5% del valor de la cuenta respectiva, no obstante lo indicado, la norma técnica en relación con las Notas a los estados contables de carácter específico, permite que en estas se revelen información adicional para explicar el estado particular que afecta la información presentada.

Por lo anterior, este Despacho no considera necesaria la creación de la subcuenta solicitada y en consecuencia la entidad debe revelar en notas a los estados contables la situación particular que origina el saldo de la subcuenta 890590-Otros, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

\*\*\*

## 10.4 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

CONCEPTO 20103-141345 del 15-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Modificación de los estados contables a 31-12-09 como consecuencia del reconocimiento de los cambios por la aplicación de la Resolución 1687 de dic./09, expedida por la Superintendencia de Salud, que protocoliza el cambio de política para las provisiones de las deudas de difícil recaudo

Doctora  
MÓNICA DEL PILAR CASTILLO  
Contador Público  
ESE RED SALUD DEL CENTRO DEL MUNICIPIO DE CALI  
Cali (Valle)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103 – 141345, en la cual pregunta si la Junta Directiva de la Empresa puede solicitar la modificación de los estados contables de fecha 31 de diciembre de 2009, presentados a la CGN, originada en el cambio del cálculo de la provisión de la cartera de Deudas de difícil cobro.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

El acuerdo No. 106 de 2003, expedido por el Concejo Municipal de Cali, “Por el cual se descentraliza la prestación de servicios de salud del primer nivel de atención del Municipio de Santiago de Cali, mediante la creación de las Empresas sociales del estado del Municipio de Santiago de Cali”, en el artículo 16 señala las funciones de la Junta Directiva de las ESE, entre las cuales señala en su numeral 8): “Examinar y aprobar los estados financieros de las Empresas, (...)”.

El artículo 2º. de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, 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 la presente ley (...)”.

El parágrafo 1º. del artículo 2º de la citada Ley en materia de seguridad social en salud anota que: “en lo relacionado con el régimen contributivo y subsidiado, la autoridad competente para expedir el reglamento al que hace referencia el numeral 1 del presente artículo es el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.”.

Por su parte, el artículo 1º. de la Resolución 1687 de diciembre 3 de 2009, expedida por la Superintendencia de Salud, modifica los criterios para realizar la provisión de cartera en las entidades que deben presentar información a esta Superintendencia.

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) determina las características cualitativas que la información contable pública debe observar, al respecto los párrafos 102, 103, 105 y 112, indican:

102 “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. (...)”.

103 “Confiabilidad. La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la confiabilidad es consecuencia de la observancia de la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad.”.

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.*"

112. "Racionalidad. *La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.*"

De otra parte, el párrafo 407 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del RCP, respecto de las normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre, especifica que el ajuste de las provisiones, es uno de los criterios a tenerse en cuenta para reconocer hechos posteriores, en el mismo período objeto de cierre.

Además, el párrafo 379 del PGCP señala que en las notas de carácter específico, la entidad contable pública debe describir las bases particula-

res de medición adoptadas para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública.

## CONCLUSIÓN

La información contable preparada por las entidades contables públicas que se encuentran en el ámbito del RCP, debe corresponder a la aplicación de un proceso racional y sistemático para reconocer las transacciones, hechos y operaciones con base en principios y normas técnicas. Así mismo, los estados contables deben permitir que los usuarios realicen comparaciones entre períodos y tomar decisiones sobre la entidad. La comparabilidad es posible por la aplicación de políticas y criterios uniformes, que observan la actividad financiera, económica, social y ambiental.

Además de atender a las características específicas de la información contable, la modificación planteada debe ser consecuente con las políticas ya establecidas por la entidad contable pública, para garantizar la comparabilidad en diferentes períodos. Ahora bien, como la Resolución 1687 de diciembre de 2009, expedida por la Superintendencia de Salud, protocoliza el cambio de política para las provisiones de las deudas de difícil recaudo, podrán reconocer contablemente los cambios, caso en el cual, deben revelarse en las notas de carácter específico a los estados contables, los efectos de los cambios de dicha política, aplicando los criterios establecidos en la Norma Técnica de Hechos posteriores al cierre.

\*\*\*

CONCEPTO 20103-141756 del 16-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de una ESE de los cambios por la aplicación de la Resolución 1687 de diciembre de 2009, expedida por la Superintendencia de Salud, que protocoliza el cambio de política para las provisiones de deudas de difícil recaudo.

Doctora

MILLERLANDY TORRES AGREDO

Gerente

ESE RED SALUD DEL CENTRO DEL MUNICIPIO DE CALI

Cali (Valle)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103 – 141756, en la cual pregunta si la Junta Directiva de la Empresa puede solicitar la modificación de los estados contables de fecha 31 de diciembre de 2009, presentados a la CGN, originada en el cambio del cálculo de la provisión de la cartera de Deudas de difícil cobro. Es de anotar que sobre el tema habíamos recibido la consulta 20103-141345, la cual fue atendida en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El acuerdo No. 106 de 2003, expedido por el Concejo Municipal de Cali, "Por el cual se descentraliza la prestación de servicios de salud del primer nivel de atención del Municipio de Santiago de Cali, mediante la creación de las Empresas Sociales del Estado del Municipio de Santiago de Cali", en el artículo 16 señala las funciones de la Junta Directiva de las ESE, entre las cuales señala en su numeral 8): "Examinar y aprobar los estados financieros de la Empresas, (...)".

El artículo 2º. de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, 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 la presente ley (...)".

El parágrafo 1º. del artículo 2º de la citada Ley en materia de seguridad social en salud anota que: "en lo relacionado con el régimen contributivo y subsidiado, la autoridad competente para expedir el reglamento al que hace referencia el numeral 1 del presente artículo es el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud."

Por su parte, el artículo 1º. de la Resolución 1687 de diciembre 3 de 2009, expedida por la Superintendencia de Salud, modifica los criterios para realizar la provisión de cartera en las entidades que deben presentar información a esta Superintendencia.

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) determina las características cualitativas que la información contable pública debe observar, al respecto los párrafos 102, 103, 105 y 112, indican:

102 "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. (...)".

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

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.*”.

112. “Racionalidad. *La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.*”.

De otra parte el párrafo 407 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del RCP, respecto de las normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre, especifica que el ajuste de las provisiones, es uno de los criterios a tenerse en cuenta para reconocer hechos posteriores, en el mismo período objeto de cierre.

Además, el párrafo 379 del PGCP señala que en las notas de carácter específico, la entidad contable pública debe describir las bases particulares de medición adoptadas para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública.

## CONCLUSIÓN

La información contable preparada por las entidades contables públicas que se encuentran en el ámbito del RCP, debe corresponder a la aplicación de un proceso racional y sistemático para reconocer las transacciones, hechos y operaciones con base en principios y normas técnicas. Así mismo, los estados contables deben permitir que los usuarios realicen comparaciones entre períodos y tomar decisiones sobre la entidad. La comparabilidad es posible por la aplicación de políticas y criterios uniformes, que observan la actividad financiera, económica, social y ambiental.

Además de atender a las características específicas de la información contable, la modificación planteada debe ser consecuente con las políticas ya establecidas por la entidad contable pública, para garantizar la comparabilidad en diferentes períodos. Ahora bien, como la Resolución 1687 de diciembre de 2009, expedida por la Superintendencia de Salud, protocoliza el cambio de política para las provisiones de las deudas de difícil recaudo, podrán reconocer contablemente los cambios, caso en el cual, deben revelarse en las notas de carácter específico a los estados contables, los efectos de los cambios de dicha política, aplicando los criterios establecidos en la Norma Técnica de Hechos posteriores al cierre.

\*\*\*

**ESTRUCTURA Y DESCRIPCIÓN DE CLASES:** Ver concepto 20106-144611



# **Manual de Procedimientos**

2010





# CAPÍTULO III

Catálogo General  
de Cuentas



**1 ACTIVOS****11- EFECTIVO****1105- Caja:** Ver concepto 20105-143340**1110- Depósitos en instituciones financieras**

CONCEPTO 20108-146711 del 15-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1110</b> Depósitos en instituciones financieras
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de EPM de los fondos especiales para atender calamidades domésticas o urgencia familiar de empleados sindicalizados.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1408</b> Servicios públicos
		1.2	<b>43</b> Venta de servicios
		1.3	<b>75</b> Servicios públicos
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de EPM de las financiaciones a los usuarios por la prestación de servicios conexos a los servicios públicos domiciliarios.	

Doctora

ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS

Profesional Financiero Unidad de Contabilidad

Empresas Públicas de Medellín (EPM)

Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146711, en la cual plantea las siguientes inquietudes:

- Cuenta en la cual se puede efectuar el registro contable de los fondos especiales creados por la entidad, con el objeto de financiar la reparación y reposición de motocicletas de los trabajadores oficiales de las Empresas Públicas de Medellín, así como aquellos fondos creados para atender calamidades domésticas o urgencia familiar de empleados sindicalizados, de acuerdo a las particulares disposiciones de los decretos 1759 de 2010, 1613 de 2007 y 1662 de 2008 de la misma empresa.

- Cuenta para el registro de las financiaciones concedidas a los usuarios de los servicios públicos domiciliarios, que se cobran por cuotas en la factura de servicios públicos, por actividades relacionadas con la prestación del servicio principal, tales como la instalación de redes de gas y conversión gas natural vehicular, cuya ejecución está a cargo de contratistas externos.

**CONSIDERACIONES**

1. En lo que respecta a la cuenta en la cual se deben reconocer los diferentes fondos creados para atender fines específicos de la entidad, es importante atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS que contempla: "*Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. (...)*".

2. En lo relacionado con el registro de las financiaciones concedidas a los usuarios, por concepto de servicios conexos a la prestación del servicio principal, es de tener en cuenta lo dispuesto en el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), que respecto de los Deudores establece:

*"152. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en el 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 los Costos de Producción el mismo texto normativo contempla:

295. Costos de Producción. Constituyen las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de 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.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), para las cuentas aplicables al caso consultado señala:

-1408 - SERVICIOS PÚBLICOS: "*Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios públicos en desarrollo de sus funciones de cometido estatal*".

- Grupo 43- VENTA DE SERVICIOS: "*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*".

-Grupo 75 SERVICIOS PÚBLICOS: "*En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras de los servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal*".

*Teniendo en cuenta los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, la información que se registre en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman este grupo, requiere la realización de un proceso técnico y consistente de homologación*".



## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

### 1. Reconocimiento contable de fondos con destinación específica

En relación con la cuenta a utilizar para el manejo de los fondos especiales creados por la entidad para atender diferentes líneas de financiación de empleados, según disposiciones del ente sobre el particular, nos permitimos precisar al consultante, que dichos fondos se deben reconocer en la subcuenta que corresponda de la Cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, en el caso consultado es de precisar que el control individual de cada fondo especial, se puede llevar a nivel auxiliar diferenciando por concepto la destinación de los recursos, o también se pueden manejar cuentas bancarias separadas que permitan hacer seguimiento a los dineros destinados a atender propósitos específicos de la entidad, situación que se debe revelar en notas a los estados financieros.

### 2. Reconocimiento de financiamientos a los usuarios por la prestación de servicios conexos a los servicios públicos domiciliarios.

En los casos de financiamientos concedidas por las Empresas Públicas de Medellín, por la prestación de servicios a los usuarios relacionados con el servicio público principal, cuando los trabajos son realizados por contratistas externos, es de precisar que el reconocimiento de tal transacción

por parte de EPM, se debe hacer atendiendo a las características propias de la misma, así:

- *Cuando se factura el servicio al usuario.* Se constituye una cuenta por cobrar a los clientes y se reconoce el ingreso, registrando un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS con control por cliente a nivel auxiliar, y un crédito a las correspondientes subcuentas y cuentas del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, según el tipo de servicio.

1. *Reconocimiento de la causación y el pago a los contratistas externos.* Dichos servicios constituyen un costo para la entidad prestadora de los servicios a los usuarios, por lo tanto el valor del servicio a favor del contratista se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda del grupo 75 SERVICIOS PÚBLICOS, según el tipo de servicio, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, pasivo que se cancela con el respectivo pago al beneficiario.

- *Recaudos de las cuotas facturadas por EPM a los clientes.* Se reconoce mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, a fin de ir aplicando a la cartera, los valores que cancelan los usuarios por los servicios conexos al servicio principal prestados por contratistas externos.

\*\*\*

## 12- NVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

### 1201- Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda

CONCEPTO 20107-144704 del 18-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1201</b> Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda <b>1203</b> Inversiones con fines de política en títulos de deuda
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto, Agua y Alcantarillado de Bogotá de los títulos de devolución de impuestos-TIDIS, emitidos por el Gobierno Nacional y utilizados por la DIAN para efectuar las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1422</b> Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la entidad que actúa como sujeto pasivo de la Retención en la Fuente practicada sobre la diferencia entre el Valor Nominal del TIDI y su precio de compra

Doctora  
LUZ A. ARDILA B.  
Dirección Financiera de Contabilidad  
Empresa de Acueducto, Agua y Alcantarillado de Bogotá  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20107-144704 en la cual consulta:

1. Cuál(es) es (son) la(s) cuenta(s) contable(s) para reconocer un Título de Devolución de Impuestos (TIDIS), y la Retención en la fuente que se genera por la rentabilidad determinada entre la diferencia del precio de compra y valor nominal. Teniendo en cuenta que "Estos títulos no valoran, por lo tanto no deben ser incluidos en el portafolio de inversiones".
2. ¿Cuál es el porcentaje sobre retención por la rentabilidad generada?

3. ¿Cuál es la "Posición presupuestaria si da lugar a efecto presupuestal la parte que genera rentabilidad"?

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Los responsables del régimen común que hayan declarado, si es el caso, pueden solicitar devolución o compensación de saldos a favor originados en retenciones que les hubieren practicado. Respecto de los mecanismos para efectuar la devolución, el artículo 862 del Decreto 624 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", cuerpo jurídico

que armoniza las diferentes normas que regulan los impuestos, señala que: "(...) La devolución de saldos a favor podrá efectuarse mediante cheque, título o giro. La Administración Tributaria podrá efectuar devoluciones de saldos a favor (...) mediante títulos de devolución de impuestos, los cuales solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos y de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición." (Subrayado fuera del texto).

Para hacer más claro este proceso de devolución de impuestos por medio de títulos, el Concepto 116733 del 29 de noviembre de 2000, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, indica que: "(...) una cosa es la emisión de títulos, otra el reconocimiento de la devolución de un valor a favor del contribuyente, y una tercera es el acto de hacer efectiva esa resolución. La primera le corresponde al Gobierno Nacional. Para la segunda (...) de acuerdo con lo ordenado en el artículo 853 del estatuto tributario es competente el jefe de devoluciones de la administración de impuestos, el cual ordena la devolución de los saldos a favor, que bien puede ser en cheque, título o giro. Cuando se ordene la devolución en TIDIS, le corresponde al depósito centralizado de valores darle cumplimiento a la resolución emitida por la división de devoluciones. (...) con fundamento en esta resolución que ordena la expedición del TIDIS es que el depósito centralizado de valores procede a dar cumplimiento a lo allí expuesto, mediante el mecanismo de anotación en cuentas de depósito, y solo en este momento se considera que el título ha sido expedido." (Subrayado fuera del texto).

La norma técnica de Inversiones, de acuerdo con el párrafo 143 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que: "(...) Las inversiones representan recursos aplicados en la (...) 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 (...)." Por otra parte, el párrafo 264 del 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, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario." (Subrayado fuera del texto).

En relación con el pago de impuestos con títulos, el numeral 18 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES señala que: "Considerando que las administraciones de impuestos autorizan a los contribuyentes, responsables o agentes de retención, a pagar con diversos títulos emitidos por entidades del gobierno los impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones relacionadas con tributos, es necesario precisar su tratamiento contable." Los numerales 19, 20 y 21 del mismo procedimiento indican cuál es este tratamiento contable, tanto para la entidad que realiza la inversión, como para la entidad emisora del título y para la entidad administradora de impuestos, teniendo en cuenta el momento en el que la entidad inversora paga sus obligaciones tributarias con TIDIS.

Cabe agregar que tratándose de inversiones, los numerales 3 y 6 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS, señalan que:

### "3. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

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.

(...)

### 6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera.

(...)

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".

Instrumentalizando la Norma Técnica de Inversiones e Instrumentos derivados, el Catálogo General de Cuentas-CGC, del RCP, incluye las siguientes subcuentas:

1. 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que esta: "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." (Subrayado fuera del texto).
2. 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, correspondiente a la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, en cuya descripción se lee que esta: "Representa el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición." (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

- Los títulos de devolución de impuestos (TIDIS), emitidos por el Gobierno Nacional y utilizados por la administración de impuestos para efectuar las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes que declaran, son títulos negociables en bolsas de valores, que circulan de forma desmaterializada y sólo sirven para cancelar impuestos administrados por la DIAN, la negociabilidad de estos títulos en el mercado secundario posibilita la generación de utilidades para la entidad adquirente de los mismos, por lo tanto, en los términos del Régimen Contabilidad Pública (RCP), su reconocimiento contable se realiza por el costo de adquisición del título<sup>5</sup>, en el grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, por medio de un débito a la subcuenta 120141-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, si la adquisición del título se realiza con el propósito de obtener utilidades, o en la subcuenta 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, si los títulos son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción, con

<sup>5</sup> El numeral 7 del Capítulo I – Evaluación de Inversiones, de la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera dispone que: "7. CONTABILIZACIÓN DE LAS INVERSIONES. Las inversiones se deben registrar inicialmente por su costo de adquisición y desde ese mismo día deberán valorarse a precios de mercado. La contabilización de los cambios entre el costo de adquisición y el valor de mercado de las inversiones, se realizará a partir de la fecha de su compra, individualmente, por cada valor (...)."

contrapartida al crédito de la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- El valor de estas inversiones debe actualizarse con base en las metodologías expedidas, y vigentes a la fecha de actualización por la Superintendencia Financiera. Si como consecuencia de esta actualización se llegare a presentar algún cambio en el valor del título, este incremento o disminución deberá reconocerse afectando las subcuentas 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, correspondientes a la cuenta 4805-FINANCIEROS, según corresponda; o en las subcuentas 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, 580570-Pérdida por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5805 FINANCIEROS, según corresponda.
- Si al momento de redención del TIDIS, su valor nominal difiere de su valor actualizado, teniendo en cuenta que para la entidad administradora de impuestos el Valor Nominal es el valor por el cual se cancela y redime el título, se causará también un ingreso o pérdida por esta diferencia en la subcuenta 480590-Otros ingresos financieros, correspondiente a la cuenta 4805-FINANCIEROS, o en la subcuenta 580590-Otros gastos financieros, correspondiente a la cuenta 5805-FINANCIEROS, según corresponda.

- Cabe agregar que el tratamiento contable de la adquisición y pago de obligaciones tributarias con TIDIS, debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 18 a 21 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES; y el tratamiento contable de la actualización de este tipo de inversiones debe realizarse con sujeción a lo dispuesto en los numerales 1 a 6 del PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS.
- La Retención en la Fuente practicada sobre la diferencia entre el Valor Nominal del TIDIS y su Precio de Compra, en caso de ser la entidad consultante el sujeto pasivo sometido a Retención, deberá reconocerse en la subcuenta 142202-Retención en la fuente, correspondiente a la cuenta 1422-ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.
- De acuerdo con las comunicaciones establecidas con la Dirección Financiera de Contabilidad, de la Empresa de Acueducto, Agua y Alcantarillado de Bogotá, la posición presupuestaria a la que hace referencia en el tercer punto de su consulta, se relaciona con una clasificación funcional de un Programa de Gestión cuyo manejo no es competencia de la Contaduría General de la Nación (CGN).

\*\*\*

**1202- Inversiones administración de liquidez en títulos participativos:** Ver concepto 20104-141943

**1203- Inversiones con fines de política en títulos de deuda:** Ver concepto 20107-144704

**1207- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas:** Ver conceptos 20105-143104, 20104-142026

**1208- Inversiones patrimoniales en entidades controladas:** Ver concepto 201010-147529

**13- RENTAS POR COBRAR**

**1305- Vigencia actual**

CONCEPTO 20105-143126 del 30-06-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1305</b> Vigencia Actual
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Gobernación de Risaralda de la causación y el pago de las rentas por cobrar
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de contabilidad/Devengo o causación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Gobernación de Risaralda de los ingresos por concepto de servicios prestados

Doctora  
DENIS GIRALDO COMPUZANO  
Directora de Contabilidad  
Gobernación de Risaralda  
Pereira (Risaralda)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143126 en la cual consulta si le es permitido al Departamento de Risaralda, como entidad contable pública, realizar de manera simultánea la causación y el recaudo de los ingresos por concepto de impuestos a las loterías foráneas, al consumo de cerveza e IVA de licores a distribuidores.

Así mismo, solicita que se le indique si los ingresos que recibe el Departamento por concepto de expedición de certificados, tarjetas profesionales, constancias, afiliaciones, registros, venta de estampillas, credenciales, venta de pliegos de licitación, recetas médicos y laboratorio de aguas, deben tener una causación previa al recaudo, o simultánea. Lo anterior,

teniendo en cuenta que estos servicios los presta la Administración en el momento en que el usuario los necesita.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 117, 148, 149, 150, 265, 267, 307 y 309 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*"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.

(...)

148. (...) Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

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. (...)

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme.

(...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

267. (...) 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.

(...)

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.*

(...)

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. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1305-VIGENCIA ACTUAL: "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".

4105-TRIBUTARIOS: "Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos (...)"

## CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el reconocimiento del ingreso por los conceptos de impuesto a loterías foráneas, al consumo de cerveza e IVA de licores a distribuidores y en general cualquier otro tipo de renta por cobrar, sólo tendrá lugar cuando se encuentren en firme las liquidaciones y los actos administrativos que determinan 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.

Por tanto, una vez se encuentren en firme las liquidaciones y los actos administrativos que determinan la ocurrencia del hecho generador del tributo, la entidad debe proceder a efectuar la causación de la renta por cobrar mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida la respectiva subcuenta, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS. En el momento en que reciba el pago, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la respectiva subcuenta, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL. Es de anotar que la causación y el pago de la renta por cobrar son situaciones distintas que se deben reconocer en registros separados.

Ahora bien, solo en los casos en los que el pago de la transacción se realice secuencial e inmediatamente a su declaración, la entidad deberá efectuar el registro de la causación y del pago de la renta por cobrar de forma simultánea, sin detrimento de realizar su reconocimiento de forma separada.

Respecto a la causación de los ingresos por concepto de expedición de certificados, tarjetas profesionales, constancias, afiliaciones, registros, venta de estampillas, credenciales, venta de pliegos de licitación, recetas médicas y laboratorio de aguas, de conformidad con el principio de causación, tal reconocimiento se debe realizar en el momento en que se preste el servicio. Esto con independencia del momento del recaudo que puede ser anterior, o posterior a la prestación del servicio.

Por consiguiente, cuando el recaudo es anterior a la prestación del servicio, la entidad debe reconocer los recursos en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la cuenta y subcuenta correspondiente del pasivo, y en el momento de la prestación del servicio deberá reconocer el ingreso, debitando la cuenta y subcuenta correspondiente del pasivo inicialmente afectada y acreditando la cuenta y subcuenta correspondiente del ingreso.

No obstante, solo en aquellos casos en los cuales el servicio es prestado en el momento en que el usuario cancela el mismo, el Departamento deberá realizar el registro de la cuenta por cobrar, del ingreso, y del pago en forma simultánea, atendiendo el principio de causación.

\*\*\*

**14- DEUDORES:** Ver conceptos 20109-147034, 20109-147368

**1401- Ingresos no tributarios**

<b>CONCEPTO 20103-141547 del 22-04-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, de los derechos de cobro generados por el Decreto 2567/01

Doctora  
 TERESA COLORADO PINTO  
 Coordinadora de Contabilidad del Fondo Rotatorio  
 Ministerio de Relaciones Exteriores  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20103-141547, en la cual solicita que se le informe en qué cuenta deben registrar los ingresos originados en la prestación de servicios consulares, como son: expedición de visas, apostilla, legalización de documentos que va a producir efectos en el exterior, protocolización de escrituras, autenticaciones y reconocimientos de firma expedidas por cónsules de Colombia, trámite de nacionalidad y expedición de tarjetas de registro consular, me permito dar respuesta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

De acuerdo con lo indicado en la sentencia 545 de 1994 de la Corte Constitucional la Tasa "es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación."

El Decreto 2567 de 2001, por el cual se modifican las actuaciones que causan derechos a favor del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, en el artículo 1º establece lo siguiente: "Las actuaciones que causan derechos a favor del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores son las siguientes:

1. Expedición de pasaportes.
2. Expedición de visas.
3. Autenticación de firmas registradas y de copias de documentos.
4. Reconocimiento de firma en documento privado.

- 4.1 Reconocimiento de firma de los padres para autorizar la salida del país de sus hijos menores.
4. 2 Reconocimiento de firma en la solicitud de antecedentes judiciales.
5. Protocolización de escrituras públicas.
6. Certificaciones.
7. Certificación sobre existencia legal de sociedades.
8. Certificación de Apostilla".

El párrafo 152 del Régimen 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. (...).

Por su parte el párrafo 274 dispone que: "Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones".

**CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta que los derechos de cobro generados por las actuaciones relacionadas en el Decreto 2567 de 2001 corresponden al concepto de tasas, el Fondo Rotatorio debe reconocerlos con 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. A nivel auxiliar la entidad debe detallar los conceptos que conforman los mencionados derechos.

\*\*\*

**CONCEPTO 20103-141753 del 05-05-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b>	Ingresos no tributarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de las transferencias realizadas por las empresas generadoras de energía según la Ley 99 de 1993	

Doctor

GUILLERMO LEÓN GONZÁLEZ VILLADA

Contador

Corporación Autónoma Regional Rionegro-Nare

El Santuario (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20103-141753 en la cual consulta sobre las transferencias que hacen las empresas generadoras de energía (ley 99 de 1993) a las Corporaciones Autónomas Regionales y ¿cuál sería el registro contable?

Para clarificar el tratamiento contable de las transferencias que hace el sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales, municipios y Distritos, es necesario conocer los términos de las leyes y normas que establecieron este concepto, lo cual se detalla a continuación:

### CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 80, consagra como un derecho colectivo la conservación de un ambiente sano y la protección de los recursos naturales dentro de un sistema de desarrollo sostenible y señala:

*"Artículo 80.- El Estado planificará el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación, restauración o sustitución (...).*

Por su parte, los artículos 43 y 45 de la Ley 99 de 1993 establecen:

*"Artículo 43. 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.*

(...)

*Artículo 45. Transferencia del sector eléctrico. Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios, transferirán el 6% de las ventas bruta 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 encuentra localizada 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." (Subrayado fuera de texto).*

Así mismo, el parágrafo 3º 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).*

En relación con las tasas, la Corte Constitucional igualmente expresó a través de la Sentencia C-465 de octubre 21 de 1993 lo siguiente: *"Tasas: Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo 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 un 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, dan origen a él." (Subrayado fuera de texto).*

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.*

*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 el párrafo 265 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece: *"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*

por los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayado fuera de texto).

“1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Descripción.

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 otro. (Subrayado fuera de texto).

SE DEBITA CON:

(...)

1. El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.

SE ACREDITA CON:

(...)

2. El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago”.

“4110- NO TRIBUTARIOS. Descripción.

Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contra-

prestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones (subrayado fuera de texto).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401- Ingresos no tributarios y la 2915- Créditos diferidos”.

### CONCLUSIÓN

Las Transferencias contempladas en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993 conllevan implícitas la Tasa por Utilización de Aguas establecida en el artículo 43 de la misma Ley. En consecuencia, el reconocimiento contable debe hacerse mediante un débito a la subcuenta 140101- Tasas, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110- TRIBUTARIOS, y en caso de requerirse diferenciar los dos conceptos, deberán habilitarse auxiliares para registrar las Tasas por Utilización de Aguas, en forma independiente de las Transferencias del Sector Eléctrico propiamente dichas.

Para el caso de las Empresas generadoras de energía el registro de estas tasas será un débito a la cuenta 5120 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, en la subcuenta 512010 Tasas y un crédito a la cuenta 2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en la subcuenta 244024- Tasas.

\*\*\*

### CONCEPTO 20105-142971 del 28-06-10

Este concepto da alcance al concepto 20103-141547 del 22-04-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b>	Ingresos no tributarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la expedición de pasaportes por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores	

Doctora  
TERESA COLORADO PINTO  
Coordinadora Contabilidad  
Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105–142971, en la cual solicita aclaración sobre la respuesta a la consulta, emitida con el consecutivo 20103-141547 tramitada por la CGN, en el sentido de confirmar si los ingresos por concepto de expedición de pasaportes se continúan registrando en la subcuenta 436004-Pasaportes, de la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN, o si deben registrarse según lo indicado en el concepto, en la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

### CONSIDERACIONES

El Decreto 20 de enero 3 de 1992, “Por el cual se determina la naturaleza jurídica del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y se asignan sus funciones”, estableció:

“ARTÍCULO 1o. NATURALEZA JURÍDICA. El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores es una unidad administrativa especial del orden nacional, dotado de personería jurídica y patrimonio propio, adscrito al Ministerio de Relaciones Exteriores. (...)”.

“ARTÍCULO 2o. FUNCIONES. Son funciones del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores: (...) 3. “Disponer y contratar la impresión de las libretas para pasaportes y de los diversos formularios para adelantar gestiones para el Ministerio. Es entendido que la expedición misma de pasaportes, así como la autorización a extranjeros para ingresar al país constituye una función del Ministerio de Relaciones Exteriores no delegable”.

El Decreto 2550 de 1996, por medio del cual se reglamenta la expedición de pasaportes, en el artículo 1º indica: “El pasaporte es el documento de viaje que identifica a los colombianos en el exterior.”

La Ley 1212 de 2008, por medio de la cual se regulan las tasas que se cobran por la prestación de los servicios del Ministerio de Relaciones Exteriores con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, en el artículo 3º indica: “Hecho generador. Los siguientes son los hechos generadores de las tasas establecidas mediante la presente ley: a) Expedición de pasaportes. (...)”.

La Resolución 5540 de 2008, del Ministerio de Relaciones Exteriores, establece las tarifas de las tasas que deben pagar los usuarios por los servicios que presta el Ministerio de Relaciones Exteriores, con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores en cumplimiento de la Ley 1212 de 2008.

Los ingresos no Tributarios incluyen los ingresos del gobierno nacional que aunque son obligatorios dependen de las decisiones o actuaciones de los contribuyentes o provienen de la prestación de servicios del Estado. Incluye los ingresos originados por las tasas que son obligatorias pero que generan una contraprestación específica y cuyas tarifas se encuentran reguladas por el Gobierno Nacional.

## CONCLUSIÓN

En atención a lo expresado en las consideraciones, la expedición de los pasaportes constituye un servicio de la entidad contable pública, por el cual cobra una tarifa regulada por el Gobierno Nacional, definida expresamente en la Ley 1212 de 2008 como una tasa, siendo reglamentado su valor por la Resolución 5540 de 2008; de manera que por la expedición del pasaporte se genera un Ingreso no tributario, el cual debe registrarse contablemente afectando la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, con débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. A nivel auxiliar la entidad debe detallar los conceptos que conforman los mencionados derechos, revelando en notas a los estados contables la información suficiente sobre este reconocimiento contable.

samente en la Ley 1212 de 2008 como una tasa, siendo reglamentado su valor por la Resolución 5540 de 2008; de manera que por la expedición del pasaporte se genera un Ingreso no tributario, el cual debe registrarse contablemente afectando la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, con débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. A nivel auxiliar la entidad debe detallar los conceptos que conforman los mencionados derechos, revelando en notas a los estados contables la información suficiente sobre este reconocimiento contable.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-143781 del 04-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1401</b> Ingresos no tributarios <b>4195</b> Devoluciones y descuentos (Db)
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Superintendencia Nacional de Salud (SNS), de la tasa de supervisión y control liquidada a sus vigilados, y reconocimiento de la deducción del valor de los recursos recaudados no utilizados por la SNS
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5120</b> Impuestos, contribuciones y tasas
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de las entidades vigiladas del valor neto de la tasa liquidada por la Superintendencia Nacional de Salud

Doctora

SONIA ADRIANA FERNÁNDEZ GARZÓN

Coordinadora Grupo de Administración Financiera

Superintendencia Nacional de Salud

Bogotá, D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-143781, en la cual nos informa que la Superintendencia Nacional de Salud registró como ingreso por tasa de vigilancia, el valor señalado en el acto administrativo expedido a cada vigilado, el cual corresponde al valor de la tasa liquidada para la vigencia menos los recursos no utilizados de la vigencia anterior, de conformidad con lo establecido en el Decreto 1280 de 2008.

Por lo anterior, consulta:

1. ¿El valor compensado a cada vigilado se debe reflejar como una devolución del período o como un ajuste de ejercicios anteriores?
2. ¿Los vigilados deben realizar un registro específico con la información de la devolución?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 3 del Decreto 1280 de 2008, por medio del cual se modifica el artículo 7° del Decreto 1405 de 1999, establece: "(...) La Superintendencia Nacional de Salud, mediante acto administrativo de carácter individual, podrá exigir el pago de la tasa a los sujetos de su supervisión y control, en una o varias cuotas (...)

*Parágrafo 1º. Los recursos de la tasa no utilizados en la vigencia fiscal respectiva serán deducidos del valor a cobrar en el siguiente año utilizando para su distribución entre las entidades vigiladas de cada clase, el factor t establecido en el presente Decreto".*

A su vez, el artículo 5º del citado Decreto, en relación con el monto máximo a recaudar de la tasa, señala: "La Superintendencia Nacional de Salud al aplicar la fórmula para el cálculo de la tasa tendrá en cuenta que el monto máximo a recaudar se determinará conforme a las siguientes reglas:

1. Se tomará el valor del presupuesto de funcionamiento e inversión aprobado en el Presupuesto General de la Nación para la Superintendencia Nacional de Salud en la vigencia fiscal respectiva, excluidos los gastos financiados con otros recursos distintos a la tasa.
2. Del total de la tasa se deducirán los recursos no utilizados de la vigencia anterior en los términos establecidos en el parágrafo 1º del artículo 3º del presente decreto que modifica el artículo 7º del Decreto 1405 de 1999".

En cuanto a la normativa contable, el párrafo 119 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al principio de Medición, señala 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 Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (Db), en el siguiente sentido: "Representa el menor valor de los ingresos fiscales como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, que se presentan en el período contable.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 1401-Ingresos no Tri-



butarios, 1402-Aportes sobre la Nómina, 1403-Rentas Parafiscales y las subcuentas 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes y 242513-Saldos a Favor de Beneficiarios”.

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: “1- El valor de las devoluciones y descuentos”.

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que:

**Pregunta 1.**

La Superintendencia Nacional de Salud debe reconocer como ingreso la totalidad de la tasa liquidada a sus vigilados, una vez el acto administrativo mediante el cual se notifica dicha tasa quede en firme, mediante un débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, dado que de conformidad con el Decreto 1280 de 2008, al valor de la tasa liquidada cada vigencia se le debe deducir el valor

de los recursos recaudados no utilizados por la Superintendencia Nacional de Salud en la vigencia anterior y distribuirlos entre los vigilados, de forma simultánea a la causación del ingreso debe reconocer un débito a la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (Db) y como contrapartida un crédito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

**Pregunta 2.**

Las entidades contables públicas vigiladas deben reconocer la tasa por el valor neto resultante de aplicar a la tasa liquidada la deducción realizada por la Superintendencia Nacional de Salud, mediante un débito a la subcuenta 512010-Tasas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o la subcuenta 522010-Tasas, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144376 del 13-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
		1.2	<b>1470</b> Otros deudores
	<b>Subtema</b>		Procedimiento para el reconocimiento y recaudo de la cartera por cuota de auditaje en la Contraloría Departamental del Magdalena

Doctora  
BERTILDA ALVARADO RAMÍREZ  
Contadora Pública  
Contraloría Departamental del Magdalena  
Santa Marta (Magdalena)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144376, en la cual consulta el procedimiento a aplicar por la Contraloría Departamental a la cartera por concepto de cuotas de fiscalización, y al respecto pregunta:

- 1- ¿Qué pasa con la cartera de difícil cobro que tiene la Contraloría?
- 2- ¿Cómo ejecuta el cobro de estas cuentas, si no tiene un ordenamiento legal claro sobre este?
- 3- ¿Es la Gobernación quien tiene que realizar el cobro coactivo?
- 4- ¿Qué pasa con las cifras de cartera que tengo en mi balance como Contraloría?
- 5- ¿Deben pasar todas estas cifras al balance de la Gobernación y son estos quienes deben hacer el cobro?
- 6- ¿Cuál es el procedimiento contable a seguir?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**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 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”.

El Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los Deudores, señala en el párrafo 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”.

El Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el capítulo III de los Procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las formas de organización contable en el numeral 1 indica:

“1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. **Entidades Contables Públicas Agregadoras.** Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departa-

mentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

**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”.

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar que en relación con las preguntas 1, 2, 3, 4 y 5 de su consulta, no es posible pronunciarnos, debido a que excede la competencia funcional de la CGN como es, pronunciarse sobre la normatividad contable pública, de manera que corresponde a la Contraloría Departamental, evaluar y determinar las gestiones pertinentes para la recuperación de su cartera en mora.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que la Norma Técnica para el tratamiento contable de los Deudores señala que, las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión.

Ahora bien, como la Contraloría Departamental del Magdalena lleva una contabilidad independiente y además: a) La causación de la cuenta por cobrar por concepto de la cuota de auditaje y fiscalización la realiza la

Contraloría, b) La recepción de los recursos cancelados por las diferentes entidades públicas se recaudan en la Tesorería del Departamento, y c) Los recursos por cuotas de auditaje son girados a la Contraloría, el procedimiento contable a aplicar es el siguiente:

- a) La Contraloría causa el derecho y reconoce el ingreso, debitando la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, cuando las entidades obligadas a cancelar la cuota de auditaje cancelan en la Tesorería del Departamento, éste informará a la Contraloría con lo cual cancelará el derecho, debitando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez reciba los recursos del Departamento cancela la subcuenta 147065-Derechos cobrados de terceros y acredita la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- a) La entidad territorial (Departamento, Municipio o Distrito Especial) que recauda los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el giro a la Contraloría cancela la obligación, debitando la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

### CONCEPTO 20104-142057 del 27-10-10

Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20071-86275 del 05-09-07 y 20096-131381 del 20-06-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema		1.1	<b>1401</b>
		1.2	<b>9390</b>	Otras cuentas acreedoras de control
		1.3	<b>5111</b>	Generales
		1.4	<b>2425</b>	Acreedores
Subtema			Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación de los excedentes financieros destinados al Fondo Empresarial de acuerdo con la Ley 812 de 2003	

Doctor

JUAN GUILLERMO HOYOS PÉREZ

Subcontador de Centralización de la Información

Contaduría General de la Nación

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142057, en la cual solicita se le indique el tratamiento contable que debe darse por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación a los excedentes financieros destinados al Fondo Empresarial de acuerdo con la Ley 812 de 2003. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

La regulación de los servicios públicos domiciliarios, contenida en la Ley 142 de 1994, establece en su artículo 85 respecto a las contribuciones especiales que: “Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y

vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año...

El artículo 132 de la Ley 812 de 2003 estableció, en cuanto a la creación y finalidad del Fondo Empresarial, que: *“Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria.*

*Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación”.* (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los recursos que se asignarán al Fondo Empresarial para el cumplimiento de su función, el mismo artículo establece que: *“A este fondo ingresarán los recursos excedentes de que trata el numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tal como queda modificado mediante el párrafo de la presente disposición y contará con un comité fiduciario en el cual participará, un representante de las Empresas de Servicios Públicos Privadas, uno de las Empresas de Servicios Públicos Oficiales y Mixtas y el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios; el ordenador de los gastos será el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios.*

*Cuando el Fondo proporcione recursos a una empresa, en exceso de las contribuciones hechas por ella, el Fondo se convertirá en acreedor de la empresa. En ningún caso se convertirá en accionista de la misma.*

*Parágrafo. El numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 quedará así: Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieren excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo”.* (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la normativa contable, 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 (50%) por ciento del capital social.*

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

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

*de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito.*

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

El párrafo 34 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el 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”.*

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 35 del mismo texto normativo, *“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.”*

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala que los principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, es así que el principio de Prudencia, establecido en el párrafo 120, indica: *“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 en 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. (...)”.*

Por su parte, el principio de Devengo o causación, establecido en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.*

En relación con las descripciones de las cuentas, el libro II del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública dispone:

*“Cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros*

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a estas, en los plazos y condiciones convenidos.

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

4110- No tributarios

**DESCRIPCIÓN**

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos.

Cuenta 4808- Otros ingresos ordinarios

**DESCRIPCIÓN**

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.

Cuenta 5120- Impuestos, contribuciones y tasas

**DESCRIPCIÓN**

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.

Cuenta 5220- Impuestos, contribuciones y tasas

**DESCRIPCIÓN**

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.

Cuenta 5211-Generales

**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

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

**CONCLUSIÓN**

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que de acuerdo con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y las características que deben cumplir las entidades públicas para ser clasificadas como entes contables públicos, el Fondo Empresarial no se considera como tal, en consecuencia, atendiendo a las diferentes transacciones,

hechos y operaciones realizadas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la Comisiones de Regulación y las Empresas prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios para la administración de los recursos, deberán realizar el siguiente reconocimiento contable:

**1. En la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios SSPD**

1.1 Reconocimiento del derecho por la contribución que deben realizar las Empresas prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, en aplicación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994:

Con la expedición de la resolución correspondiente que establezca el monto de la contribución, la SSPD deberá reconocer el valor de la contribución mediante un débito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Reconocimiento de la determinación de los excedentes establecidos por la Ley 812 de 2003.

Teniendo en cuenta que a 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con lo establecido en la ley, la Superintendencia debe expedir la certificación del valor de los excedentes y proceder a solicitar la incorporación de los recursos en el presupuesto del año siguiente, el reconocimiento contable hasta tanto sea aprobada la incorporación de los recursos al presupuesto de ingresos y gastos de la Superintendencia, deberá realizarse 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 DE CONTROL POR CONTRA (DB).

**1.3 Causación de la obligación**

Una vez sea aprobada la incorporación de los recursos al presupuesto, con la ejecución de los recursos, en aplicación del principio de causación o devengo, deberá reconocer la obligación que le asiste con el Fondo Empresarial, mediante un débito a la subcuenta 511164-Gastos legales, de la cuenta 5111-GENERALES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 242525-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

De forma complementaria, deberá proceder con la cancelación de las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db).

**1.4 Recepción de los recursos provenientes de las Comisiones de Regulación**

Una vez la SSPD reciba los excedentes provenientes de las Comisiones de Regulación que son destinados al Fondo empresarial, deberá reconocer un débito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

**1.5 Giro de los recursos al Fondo Empresarial**

Teniendo en cuenta que los recursos objeto de giro provienen de dos fuentes, una correspondiente a los excedentes de la SSPD y la otra de los recursos recaudados de las Comisiones de Regulación, el reconocimiento contable se efectúa debitando la subcuenta 242525-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y como contrapartida un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

**1.6 Causación del apoyo prestado por el Fondo Empresarial**

Cuando el Fondo empresarial, de conformidad con los términos establecidos en la Ley 812 de 2003 y su disponibilidad de recursos, preste apoyo a la Superintendencia, esta deberá reconocer dicho apoyo mediante un débito a la subcuenta 147085-Apoyo del fondo empresarial, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 480820-Apoyo del fondo empresarial, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

1.7 Causación del apoyo prestado a las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos cuando se encuentran en procesos de liquidación ordenado por la SSPD.

Cuando la SSPD, de conformidad con los términos establecidos en la Ley 812 de 2003, preste apoyo a las Empresas en Liquidación, esta deberá reconocer dichos apoyos mediante un débito a la subcuenta que identifique la naturaleza del gasto en que se incurre de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

## 2. EN LAS COMISIONES DE REGULACIÓN

Al igual que en la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, a 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con lo establecido en la ley, las Comisiones de Regulación deberán expedir la correspondiente certificación del valor de los excedentes y proceder a solicitar la incorporación de los recursos al presupuesto de año siguiente. Por consiguiente, el tratamiento contable será:

2.1 Reconocimiento del derecho por la contribución que deben realizar las Empresas prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, en aplicación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994:

Con la expedición de la resolución correspondiente que establece el monto de la contribución, las Comisiones de Regulación deberán reconocer el valor de la contribución mediante un débito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

2.2 Reconocimiento de la determinación de los excedentes establecidos por la Ley 812 de 2003.

Teniendo en cuenta que a 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con lo establecido en la ley, las Comisiones de Regulación deben expedir la certificación del valor de los excedentes y proceder a solicitar la incorporación de los recursos en el presupuesto del año siguiente, el reconocimiento contable hasta tanto sea aprobada la incorporación de los recursos al presupuesto de ingresos y gastos de las Comisiones, deberá realizarse 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 DE CONTROL POR CONTRA (Db).

2.3 Causación de la obligación

Una vez sea aprobada la incorporación de los recursos al presupuesto, con la ejecución de los recursos, en aplicación del principio de causación o devengo, deberá reconocer la obligación que le asiste con el Fondo Empresarial, mediante un débito a la subcuenta 511164-Gastos legales, de la cuenta 5111-GENERALES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 242525-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

De forma complementaria, deberá proceder con la cancelación de las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y como contrapartida un crédito en la

subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db).

2.4 Giro de los recursos a la Superintendencia de Servicios Públicos

Una vez las Comisiones de Regulación realicen el giro de los recursos a la SSPD con destino al Fondo Empresarial, el reconocimiento contable corresponde a un débito a la subcuenta 242525-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y como contrapartida un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 3. EN LAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

3.1 Causación de la contribución a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y/o las Comisiones de Regulación, en aplicación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994:

Una vez sea expedida la resolución que establece el valor de la contribución, las empresas reconocerán la obligación que les asiste mediante un débito a la subcuenta 512026 ó 522026-Contribuciones, de las cuentas 5120 ó 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA POR PAGAR.

3.2 Causación del apoyo prestado por el Fondo Empresarial

Cuando el Fondo empresarial, de conformidad con sus disponibilidades y de acuerdo con el monto aportado, preste apoyo a las empresas, estas deberán reconocer dichos apoyos mediante un débito a la subcuenta 147085-Apoyo del fondo empresarial, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 480820-Apoyo del fondo empresarial, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS

3.3 Reconocimiento de la obligación por el mayor valor recibido del Fondo Empresarial

Cuando el Fondo Empresarial proporcione recursos en exceso de las contribuciones hechas por las empresas prestadoras de servicios, estas deberán reconocer la obligación que se genera en el momento en que se reciben los recursos, mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida acreditar la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES., en lo correspondiente al mayor valor proporcionado y 147085-Apoyo del fondo empresarial, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, hasta por el valor correspondiente al aporte realizado por la empresa.

## 4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las operaciones recíprocas que se generan en desarrollo de las diferentes situaciones relacionadas con la causación de las contribuciones, deberán ser reportadas por parte de las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos pertenecientes al sector público, a la Contaduría General de la Nación teniendo en cuenta la tabla de eliminaciones y que la entidad recíproca es la Superintendencia de Servicios Públicos o la Comisión de Regulación respectiva.

De igual forma, las operaciones recíprocas que se generan entre la Superintendencia de Servicios Públicos y las Comisiones de Regulación relacionadas con los derechos y obligaciones emanadas en la causación, recaudo y giros de los recursos al Fondo empresarial, deberán ser reportadas por parte de estas entidades a la Contaduría General de la Nación.

Este concepto deja sin vigencia los conceptos 2007-86275 del 5 de septiembre de 2007 y 20096-131381 del 20 de junio de 2009.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147384 del 17-11-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b>	Ingresos no tributarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad del Atlántico de multas por concepto de sanciones disciplinarias	

Doctora  
LEONILA E. ATENCIO BUSTILLO  
Jefe de Oficina Control Disciplinario Universidad del Atlántico  
Barranquilla (Atlántico)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 20109-147384 en el cual consulta lo siguiente: "(...) qué cuentas se aplicarán para las multas por concepto de sanciones disciplinarias (...)."

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

La Ley 734 de 2002 en sus artículos 2, 44, 45 y 64 establece lo siguiente:

"2º. Titularidad de la acción disciplinaria. Sin perjuicio del poder disciplinario preferente de la Procuraduría General de la Nación y de las Personerías Distritales y Municipales, corresponde a las oficinas de control disciplinario interno y a los funcionarios con potestad disciplinaria de las ramas, órganos y entidades del Estado, conocer de los asuntos disciplinarios contra los servidores públicos de sus dependencias. (...)". (Subrayado fuera de texto).

"44º. Clases de sanciones. El servidor público está sometido a las siguientes sanciones: 1. Destitución e inhabilidad general, para las faltas gravísimas dolosas o realizadas con culpa gravísima. 2. Suspensión en el ejercicio del cargo e inhabilidad especial para las faltas graves dolosas o gravísimas culposas. 3. Suspensión, para las faltas graves culposas. 4. Multa, para las faltas leves dolosas. 5. Amonestación escrita, para las faltas leves culposas. (Subrayado fuera de texto).

"45º. Definición de las sanciones. 1. La destitución e inhabilidad general implica (...). 2. La suspensión implica la separación del ejercicio del cargo en cuyo desempeño se originó la falta disciplinaria y la inhabilidad especial, la imposibilidad de ejercer la función pública, en cualquier cargo distinto de aquel, por el término señalado en el fallo. 3. La multa es una sanción de carácter pecuniario. 4. La amonestación escrita implica un llamado de atención formal, por escrito, que debe registrarse en la hoja de vida. (...)". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normatividad contable los párrafos 117, 118 y 120 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, señalan entre los principios de contabilidad pública lo siguiente:

"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." (Subrayado fuera de texto).

"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. 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."

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. (...)."

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS establece que: "Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones. (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la oficina de control interno disciplinario es la encargada de conocer y fallar en primera instancia los procesos disciplinarios que se adelantan a los servidores públicos por concepto de multas, las cuales son sanciones de carácter pecuniario.

Ahora bien, cuando la oficina de control disciplinario imponga la multa al servidor público, la entidad registra un débito en la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411004-Sanciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Una vez reciba los recursos la entidad contable por concepto de sanciones disciplinarias, esta reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Así mismo, la entidad debe reconocer las cuentas de gastos respectivas, ya que estos recursos van destinados a atender propósitos de bienestar social a los mismos servidores públicos de la Universidad.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148109 del 09-12-10**

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO	
	Tema	1.1 1.2 1.3 2.1	<b>1401</b> <b>2425</b> <b>3105</b>	Ingresos no tributarios Acreedores Capital fiscal Entidades obligadas a realizar el reporte del boletín de Deudores Morosos del Estado
Subtema	1.1.1 2.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta del contrato de concesión con la Unión Temporal de Servicios Especializados de Tránsito y Transporte (SETSA), para el recaudo de multas de tránsito por contravenciones Reporte de deudores morosos de la cartera por concepto de multas de tránsito		

Doctora  
MARIBEL ZAPATA PAREJA  
Profesional Oficina de Contabilidad  
Municipio de Sabaneta  
Sabaneta (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 201010-148109 mediante la cual informa que “El municipio de Sabaneta firmó con la “Unión Temporal de Servicios Especializados de Tránsito y Transporte de Sabaneta (ETSA) el contrato de concesión N° 634 del 1° de abril de 2009, en el se estipulan porcentajes fijos de retribución para el Municipio. Agradezco la orientación en cuanto a la dinámica contable para el proceso de causación y recaudo por las multas de tránsito por contravenciones, teniendo claro que estos ingresos están concesionados y el Municipio percibe una parte de dichos ingresos”.

En ese sentido pregunta:

1. “En lo relacionado con la cartera que prescribe se quiere tener claridad si esta se registra en cuentas por cobrar o se lleva a cuentas de orden ¿Cuál sería el tratamiento?”.
2. “¿Los deudores morosos de dicha cartera son reportados por el Municipio o por el concesionario?”.
3. “En lo que se refiere a otros ingresos por servicios de tránsito también concesionados su causación y recaudo se haría por el porcentaje percibido por el Municipio o por el 100%, ¿Cuál sería la dinámica contable?”.

Sobre el particular me permito manifestarle:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 354 de la Constitución Política determina que “Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”.

La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala en su artículo 4° como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional (...).”.

En virtud de su competencia 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, conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

El párrafo 9 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala las características cualitativas de la información contable pública indicando que “(...) Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, esta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible” y el párrafo 11 establece que “(...) 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 117 del mismo texto normativo, acerca del Principio de Deven-go 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”.

Ahora bien, el párrafo 152 del mismo texto normativo señala que 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).

En cuanto al reconocimiento de las multas de tránsito por parte de la entidad contable pública consultante, la cláusula tercera del contrato de concesión N° 634 del 1° de abril de 2009 señala como obligaciones del Municipio de Sabaneta, entre otras, la de “3. Permitir el recaudo del concesionario para que este tome la remuneración pactada mediante el mecanismo fijado en el presente contrato” y la cláusula séptima establece que “El concesionario recibirá como remuneración el porcentaje de remuneración presentado en su propuesta, sobre el total de recaudo que corresponde a los derechos municipales por cada trámite. Este valor cubre todos los costos del servicio, prestaciones sociales y todos los demás gastos inherentes al cumplimiento satisfactorio del objeto contractual, inclusive lo imprevistos, gastos de administración, impuestos, utilidades del contratista”, de lo cual se infiere que la totalidad de los

derechos de cobro le corresponden al Municipio de Sabaneta, el cual remunera al concesionario con un porcentaje determinado.

Para el registro contable de los derechos de cobro originados en las multas de tránsito que en desarrollo de las actividades de cometido estatal, corresponden en su totalidad al Municipio de Sabaneta, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incluye la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuya descripción señala 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”*. (Subrayados fuera de texto).

Para esos efectos, el CGC también describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS indicando que *“Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”*. (Subrayado fuera de texto).

Para el registro contable de la remuneración al concesionario, como obligación del Municipio derivada del mencionado contrato, el Catálogo General de Cuentas señala la cuenta 2425-ACREEDORES, indicando 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”* y la cuenta 5211-GENERALES, expresando que *“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública”*.

En relación con las deudas prescritas, el artículo 8° de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, en lo relacionado con la prescripción de la acción de cobro, establece que *“La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”*.

El artículo 17 de la misma ley expresa que *“Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”*.

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 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Por lo anterior, la entidad debe verificar que todos los derechos de cobro, originados en los deudores de multas de tránsito y demás conceptos relacionados, han sido reconocidos en la contabilidad y que se revelen de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública; por lo cual, y te-

niendo 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 respecto a tales derechos y su prescripción legal.

Para efecto del reconocimiento y revelación de las multas de tránsito del Municipio respecto a las cuales hayan prescrito legalmente los derechos de cobro, el CGC señala la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, la cual *“Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables”*.

En cuanto a las deudas morosas, le informamos que la Resolución 531 de 2009 por medio de la cual se fijan los parámetros para el envío de información a la Contaduría General de la Nación relacionada con el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME), es de aplicación exclusiva a las entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por lo cual es el Municipio de Sabaneta la entidad contable pública que registra la totalidad de los derechos de cobro a que se refieren las multas de tránsito y, como tal, está en la obligación legal de reportar a los deudores morosos a que se refieren las normas sobre dicha materia.

## CONCLUSIÓN

El Municipio de Sabaneta (Antioquia) debe reconocer y revelar los derechos de cobro que corresponden a todas las multas de tránsito impuestas en su jurisdicción, para lo cual deberá disponer de los debidos flujos de información con el concesionario, de manera que sus estados contables cumplan con las características cualitativas de la información contable, esto es, Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, así como con los demás requerimientos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública.

El registro de la totalidad de los deudores por concepto de multas se debe registrar con un débito en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

La remuneración del concesionario se debe registrar con un crédito en la subcuenta 242553-Servicios, de la cuenta 2425-ACREEDORES y un débito en la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, por el valor que corresponda al porcentaje de remuneración establecido en el contrato de concesión.

El recaudo de los valores correspondientes a las multas de tránsito se reconoce con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor que porcentualmente le corresponda al Municipio de Sabaneta, según el contrato de Concesión. Simultáneamente, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 242553-Servicios, de la cuenta 2425-ACREEDORES, por el porcentaje previamente registrado que representa la remuneración del concesionario y un crédito por el valor total de la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Tratándose de los derechos de cobro por concepto de multas de tránsito 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 lo 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 deudas por multas 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 en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Las deudas por concepto de multas que se encuentren en mora deben ser reportadas en su totalidad por el Municipio, siempre que cumplan

con la antigüedad y montos definidos por las normas expedidas por el Contador General de la Nación en relación con el Boletín de Deudores Morosos del Estado.

\*\*\*

**1403- Rentas parafiscales**

<b>CONCEPTO 20108-145759 del 20-09-10</b>			
---	--	--	--

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1403</b>	Rentas parafiscales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo de Promoción Turística de la contribución parafiscal para el turismo	

Doctor  
 JOSÉ LUIS CANO  
 Contador  
 Fondo de Promoción Turística  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20108-145759 en la cual consulta si el Fondo de Promoción Turística debe contabilizar la Contribución Parafiscal para el turismo, creada mediante la Ley 300 de 1996, y modificada mediante la Ley 1101 de 2006, que los aportantes no cancelan conforme a la Ley. De ser necesario, solicita se indique el procedimiento contable a seguir.

Lo anterior, considerando que:

1. “Los aportantes potenciales están identificados parcialmente. Se cuenta con bases de datos construidas con la información obtenida de contribuciones efectuadas, Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; gremios, Cámaras de Comercio, superintendencias y otras fuentes.
2. No se conoce el ingreso operacional de las actividades gravadas, sobre el cual se debe liquidar la contribución, para generar una cuenta por cobrar cierta.
3. De acuerdo con los principios contables, solo se registran hechos reales documentados:

El Consorcio Alianza Turística no dispone de información que le permita liquidar y contabilizar la contribución. El registro contable se efectúa con base en la información de pagos realizados por los aportantes”.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Congreso de la República, mediante la Ley 1101 de 2006, “Por la cual se modifica la Ley 300 de 1996 - Ley General de Turismo y se dictan otras disposiciones”, señala:

*“ARTÍCULO 1o. El artículo 40 de la Ley 300 de 1996, quedará así: De la contribución parafiscal para la promoción del turismo. Créase una contribución parafiscal con destino a la promoción y competitividad del turismo. La contribución estará a cargo de los aportantes previstos en el artículo 3o de la presente ley. Contribución que en ningún caso será trasladada al usuario.*

*ARTÍCULO 2o. El artículo 41 de la ley 300 de 1996 quedará así: Base de liquidación de la contribución. La contribución parafiscal*

*se liquidará trimestralmente por un valor correspondiente al 2.5 por mil de los ingresos operacionales, vinculados a la actividad sometida al gravamen, de los aportantes señalados en el artículo 3o de esta ley.*

*La entidad recaudadora podrá obtener el pago de la contribución mediante cobro coactivo cuando fuere necesario. Para tal efecto, tendrá facultad de jurisdicción coactiva. (...)”* (Subrayado fuera del texto).

En concordancia con ello, los artículos séptimo a noveno, del Decreto 1036 de 2007, “Por el cual se reglamenta el recaudo y el cobro de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo a que se refiere la Ley 1101 de 2006.”, dispone que:

*“Artículo 7°. Plazos para presentar y pagar la liquidación privada. La liquidación privada correspondiente a cada período trimestral deberá presentarse y pagarse a más tardar en los primeros 20 días del mes siguiente al del período objeto de la declaración.*

*Artículo 8°. Control en el recaudo. La entidad recaudadora deberá llevar una relación de los sujetos pasivos que presenten y paguen su liquidación privada en cada período, así como de quienes incumplan esta obligación, de forma que le permita realizar el efectivo recaudo de la Contribución y ejercer el control necesario para obtener el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones a cargo de los aportantes. (...)*

*La entidad recaudadora podrá solicitar información y requerir a los sujetos pasivos con el objeto de que se corrijan las liquidaciones privadas que se encuentren con omisiones o errores en su monto. (...)*

*Artículo 9°. Facultad de cobro. Vencido el término para liquidar y pagar la Contribución la entidad recaudadora deberá requerir a aquellos que no la hayan liquidado y pagado. La tasa de interés de mora sobre el pago extemporáneo de la Contribución es la misma que establece el Estatuto Tributario para el Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Transcurridos tres meses después del vencimiento del plazo para presentar la liquidación y ejercidas las acciones de cobro persuasivo sin obtener el pago total de la Contribución, la entidad recaudadora deberá iniciar el proceso de cobro a través de la jurisdicción coactiva, de confor-*

*midad con lo establecido en el inciso 2° del artículo 2° de la Ley 1101 de 2006.” (Subrayados fuera del texto).*

Ahora bien, de acuerdo con el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con el 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 (…).”* (Subrayado fuera del texto).

En relación con las *Normas técnicas relativas a los Deudores*, los párrafos 152 y 153, respectivamente, contenidos en el PGCP del RCP, señalan que:

*“152. (...) Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

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

Ahora bien, respecto a las cuentas que se imputan en la causación de esta Contribución parafiscal con destino a la promoción y competitividad del turismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el RCP, incluye la subcuenta 140303-Fondo de promoción turística, de la cuenta 1403-RENTAS PARAFISCALES, la cual *“Representa el valor de los derechos por cobrar originados en ingresos públicos creados por disposiciones legales, con base en pagos obligatorios, destinados a recuperar los costos de los servicios prestados, permitir la participación en los beneficios que se proporcionen, o contribuir al sostenimiento de las entidades contables públicas.”*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4115-Rentas Parafiscales.”* Esta cuenta se debita con *“(…) El valor de los derechos adquiridos por cada concepto.”*, y se acredita, entre otros por: *“(…) El valor del recaudo total o parcial de las rentas causadas. (...) El valor de los derechos castigados por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes. (...)”*

## CONCLUSIÓN

La contribución parafiscal con destino a la promoción y competitividad del turismo, creada mediante la Ley 300 de 1996, y modificada por la

Ley 1101 de 2006, está a cargo de los aportantes previstos en el artículo tercero de tal ley, sujetos pasivos que de acuerdo con el Decreto 1036 de 2007, deben presentar la liquidación privada correspondiente a cada periodo trimestral, indicando el valor de la contribución causada sobre los ingresos operacionales vinculados a la actividad objeto de gravamen, y pagarla a más tardar en los primeros 20 días del mes siguiente al del periodo objeto de la declaración.

Consecuentemente, atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, los hechos deben reconocerse en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce la corriente de efectivo, por lo tanto, la Contribución parafiscal con destino a la promoción y competitividad del turismo se registra contablemente en el momento en que los sujetos pasivos presentan la liquidación privada trimestral, independientemente de que cancelen o no tal obligación. El reconocimiento contable de esta Contribución se realiza por medio de un débito a la subcuenta 140303-Fondo de promoción turística, de la cuenta 1403-RENTAS PARAFISCALES, con contrapartida a la 411517- Fondo de promoción turística, de la cuenta 4115-RENTAS PARAFISCALES.

Lo anterior, considerando los artículos séptimo y octavo del Decreto 1036 de 2007, *“Por el cual se reglamenta el recaudo y el cobro de la Contribución Parafiscal para la Promoción del Turismo a que se refiere la Ley 1101 de 2006.”*, en los cuales se evidencian las facultades que posee la entidad recaudadora, encargada del control necesario para obtener el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones a cargo de los aportantes que presenten y paguen su liquidación privada en cada periodo, así como de quienes incumplan esta obligación, entidad que posee facultad de jurisdicción coactiva, ya que de ser necesario, podrá obtener el efectivo recaudo de la contribución mediante cobro coactivo.

Adicionalmente, si vencido el término que señala la ley para liquidar y pagar la Contribución, algunos aportantes no han cumplido con la obligación de cancelar los derechos de cobro sobre los que hay jurisdicción coactiva, la entidad recaudadora deberá causar y reconocer contablemente la tasa de interés de mora sobre el pago extemporáneo que se hubiere generado, considerando lo dispuesto en el párrafo 266 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

**1406-Venta de bienes:** Ver conceptos 20104-142464, 20106-144582, 20107-145604

**1407-Prestación de servicios:** Ver conceptos 20104-142420, 201012-149500, 20108-146511, 201010-147511, 201010-148062, 20105-143340, 201011-149143

**1408-Servicios públicos:** Ver conceptos 20108-146711, 20108-146472

**1409- Servicios de salud**

<b>CONCEPTO 200912-137619 del 22-01-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1409</b> Servicios de Salud
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE Salud Pereira de la prestación del servicio de salud
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5101</b> Sueldos y salarios
		1.2	<b>5202</b> Sueldos y salarios
		1.3	<b>73</b> Servicios de salud
		1.4	<b>2715</b> Provisión para prestaciones sociales
<b>Subtema</b>		Causación por parte de la ESE Salud Pereira de las cesantías	
<b>3</b>	<b>TÍTULO</b>	1	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>1905</b> Bienes y servicios pagados por anticipado
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la ESE Salud Pereira de los giros de la Nación a los Fondos Administradores de Cesantías, y el registro si el giro es superior a los aportes patronales causados por la IPS	
<b>4</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2505</b> Salarios y prestaciones sociales
		1.2	<b>1110</b> Depósitos en instituciones financieras
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la ESE Salud Pereira del pago de los aportes de cesantías por parte de los Fondos Administradores a cada uno de los afiliados con los recursos recibidos y el registro si el saldo del fondo resulta insuficiente para cancelar los aportes de cesantías	
<b>5</b>	<b>TÍTULO</b>	1	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE Salud Pereira de los rendimientos generados por los Fondos Administradores de cesantías

Doctora  
 XIOMARA CHICA CARDONA  
 Contadora  
 ESE Salud Pereira  
 Pereira (Risaralda)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137619, en la cual consulta en qué cuenta del activo se debe registrar el valor del fondo global de cesantías (Sistema retroactivo), y cómo se contabilizan los rendimientos de estos dineros, una vez se tenga certeza del valor real por cesantías retroactivas que figura en el extracto del fondo. Lo anterior, considerando que en la actualidad se tiene un saldo de \$1.642.173.083, en la subcuenta 190511-Sueldos y salarios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, correspondiente al acumulado girado por el Ministerio de la Protección Social como aporte patronal para cesantías, y que esta subcuenta debe reflejar solamente los valores girados en exceso.

Además, la entidad indica los registros contables llevados a cabo para el manejo del pasivo por cesantías retroactivas, el cual fue reconocido inicialmente, pero con ocasión del saneamiento contable, fue retirado de los estados financieros del hospital. Al respecto, teniendo en cuenta las observaciones formuladas en la auditoría realizada por la Contraloría Municipal, solicita se le informe la contrapartida para el reconocimiento del pasivo referido.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 98 de la Ley 50 de 1990 establece dos regímenes para el auxilio de cesantía, así: "1o. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta ley.

2o. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia.

*PARÁGRAFO. Los trabajadores vinculados mediante contrato de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley, podrán acogerse al régimen especial señalado en el numeral segundo del presente artículo, para lo cual es suficiente la comunicación escrita, en la cual señale la fecha a partir de la cual se acoge".*

Por su parte, el artículo 2º del Decreto 1582 de 1998, señala: “Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

*La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior, se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.*

PARÁGRAFO. En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual estos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Este hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y esta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

*En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial.”* (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el pago de aportes patronales sin situación de fondos se presenta cuando la Nación gira los recursos de la Participación para Salud, del Sistema General de Participaciones, a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de la Empresa Social del Estado que tenga contrato con el Estado, es decir, con el municipio, departamento o la Nación, para la prestación del servicio de salud a la población vinculada, de conformidad con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 715 de 2001.

Los vinculados son las personas incluidas en el Listado Censal, que aún no han sido afiliadas al régimen subsidiado y, por tanto, no son beneficiarios del subsidio de salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS). Numeral B, artículo 157, de la Ley 100 de 1993.

Por tanto, cuando en el contrato se pacta que parte de los servicios a los vinculados se cancelará mediante el pago sin situación de fondos de los aportes patronales, el giro de los recursos a las entidades administradoras se constituye en un menor valor del derecho a cobrar por la prestación del servicio a la entidad territorial.

Para el efecto, el Ministerio de Protección Social emite una comunicación acerca del giro de aportes patronales, a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, según corresponda.

Por otra parte, el esquema de fondo global para el manejo y pago de las cesantías retroactivas, implica que la sociedad administradora no asume la obligación prestacional, sino que efectúa la administración financiera de los recursos entregados.

En cuanto a la normativa contable, el numeral 5 del procedimiento 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 (RCP), 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 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.(...)*

*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, (...). 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.”*

El catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 1424, de la siguiente manera: *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducias públicas o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.*

Así mismo, la descripción de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES indica: *“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.”* (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el CGC define la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, como aquella que *“Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.*

*La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción.”.*

## CONCLUSIÓN

Según lo definido en las consideraciones, la entidad debe aplicar el siguiente procedimiento:

### 1. Reconocimiento de la prestación del servicio de salud

La prestación del servicio 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.

### 2. Causación de las cesantías

Cuando se trate de cesantías que previamente deben ser provisionadas, la entidad reconoce el pasivo estimado por cesantías retroactivas debitando la subcuenta 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o la subcuenta 520221-Cesantías, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, o las subcuentas denominadas sueldos y salarios, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta 271501-Cesantías, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES.

Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, es decir, se establezca la exactitud del valor de las obligaciones a cargo de la entidad, debe efectuarse la reclasificación de los pasivos estimados al pasivo real, debitando la subcuenta 271501-Cesantías, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

**3. Cruce de cuentas con los giros de la Nación a los Fondos Administradores de Cesantías**

Una vez se produce el giro de recursos por parte de la Nación, a los fondos administradores de cesantías para ser administrados en una cuenta global a nombre de la entidad contable pública, esta última 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.

Ahora bien, 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.

**4. Pago de los aportes de cesantías por parte de los fondos administradores**

Cuando la entidad empleadora realice la liquidación parcial o definitiva de las cesantías informará al fondo respectivo, para que este pague a los afiliados, por cuenta de la entidad pública, con los recursos recibidos.

En tal sentido, una vez el fondo informe a la entidad pública sobre el pago de las cesantías, esta última debe debitar el pasivo causado en la

subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acreditar la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso de que el saldo del fondo resulte insuficiente para cancelar los aportes de cesantías, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS 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.

**5. Reconocimiento de los rendimientos generados por los fondos administradores de cesantías**

En razón a que los recursos girados a los fondos cesantías, se administran en una cuenta global a nombre de la entidad pública, los rendimientos generados deben reconocerse debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

En consecuencia, la ESE Salud Pereira debe efectuar un estudio histórico de los registros realizados, de cara al procedimiento planteado anteriormente, y confrontarlos con los saldos hasta la fecha que cubra el estudio, para poder determinar las verdaderas diferencias y proceder a efectuar los ajustes respectivos, que permitan revelar contablemente los derechos y obligaciones generadas con ocasión de la prestación de los servicios de salud, así como el reconocimiento y pago de las cesantías de sus empleados, caso en el cual estamos prestos a brindarles la asesoría, si la requiriesen.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146478 del 16-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1409</b> Servicios de salud
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Procedimiento para el reconocimiento de las consignaciones pendientes de identificar registradas en la cuenta 1409-Servicios de salud, teniendo en cuenta que la entidad conoce que tales consignaciones corresponden al pago de servicios de salud.

Doctora  
GLORIA CECILIA FRANCO ARANGO  
Contadora  
ESE Hospital Nuestra Señora del Perpetuo Socorro

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146478, en la cual solicita aclaración sobre el adecuado reconocimiento contable por parte de la entidad hospitalaria, de las consignaciones bancarias por concepto de prestación de servicios de salud, en las cuales no se ha identificado el tercero que las realiza.

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

**CONSIDERACIONES**

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, en el caso de presentarse consignaciones a favor de la entidad, en las cuales se tiene pendiente la identificación del tercero que las reali-

za, es la misma entidad a quien corresponde adelantar las gestiones administrativas y de control necesarias para corregir dicha situación. En primer lugar se debe proceder a establecer los controles y mecanismos de verificación apropiados, para la obtención de la información requerida de acuerdo con la naturaleza de la cuenta, que permitan la identificación del tercero que realiza las consignaciones a favor, evitando la presentación de información contable no acorde con la realidad económica de la entidad.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que en el caso en el cual la entidad no dispone de información con el detalle requerido para su incorporación en la Contabilidad es necesario que se tomen entre otras las siguientes acciones:

1. Establecer adecuadas políticas y procedimientos de control contable, que contemplen la realización permanente de cruces de información entre sus diferentes áreas o dependencias, así como conciliaciones con las entidades bancarias, que permitan realizar la identificación del tercero y el concepto por el cual se realizan las consignaciones bancarias, con el fin de evitar que se presenten registros de consignaciones bancarias sin el lleno de los requisitos necesarios para su incorporación en la contabilidad de la entidad.

2. Realizar acciones encaminadas a obtener efectivos análisis de cuentas que sustenten debidamente la información contable, que contemplen acciones tales como la circularización a los usuarios del servicio.

3. Con el fin de reflejar el valor real de la cartera, y teniendo en cuenta que la entidad conoce que las consignaciones pendientes de identificar corresponden al pago de servicios de salud, que aparecen registrados en la cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD; se puede de manera temporal, efectuar un registro disminuyendo el saldo de la cartera por el valor global de las consignaciones en mención, reconociendo un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD, registro transitorio hasta tanto se obtenga la información del tercero, momento en el cual procede el desglose del recaudo a nivel individual, efectuando un cruce interno en las Cuentas por Cobrar, mediante un débito a la cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD sin identificación del tercero, y un crédito a la misma cuenta con la identificación del tercero, registro que no modifica el saldo de la Cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD, y permite efectuar el cruce individual de los pagos de cartera en el auxiliar, tal como corresponde a la naturaleza de la cuenta.

\*\*\*

## 1413- Transferencias por cobrar

<b>CONCEPTO 200912-137746 del 06-01-10</b>			
Derogado por el concepto 20108-145877 del 20-09-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1413</b> Transferencias por cobrar <b>1470</b> Otros Deudores
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Metrolínea S.A de transferencias recibidas de la Nación

Doctor  
FÉLIX FRANCISCO RUEDA FORERO  
Representante Legal  
Metrolínea S.A.  
Bucaramanga (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912 – 137746, en la cual solicitan concepto sobre lo siguiente:

Metrolínea desarrolla las obras del Sistema Integrado de Transporte Masivo en Bucaramanga, financiadas con Transferencias de la Nación y de los entes territoriales, por lo que registra contablemente Transferencias por Cobrar a la Nación en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Para atender las obligaciones contraídas por las obras del proyecto, mientras la Nación gira las Transferencias, Metrolínea realizó préstamos con los Bancos Agrario y Davivienda, los cuales son cancelados una vez reciben las Transferencias. Por los pagos de las obras, afecta su contabilidad debitando la subcuenta 147064-Pagos por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

La Auditoría realizada por la Contraloría General de la República informó: “Se sobreestiman en \$10.702.5 millones las deudas a cargo de la Nación, debido a que, adicional al registro de las Transferencias por Cobrar, se incluye en la cuenta Otros Deudores el valor que adeuda el proyecto por concepto de pagos efectuados a contratistas por actas de obra, interventoría, predios y demás pagos asociados con el proyecto, recursos cubiertos con el crédito sindicado adquirido por el ente gestor y que posteriormente es cubierto con recursos percibidos de los aportes

de la Nación y demás intervinientes. Tal inconsistencia es causada por errores en la determinación de los registros auxiliares, al no descontar dicha cifra del total de los aportes pendientes de pago y que se encuentran registrados en la cuenta Transferencias por Cobrar”.

## CONSIDERACIONES

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

El principio de Contabilidad Pública de Causación o Devengo indica que: “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 contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública precisan:

Párrafo 152: “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”.

Párrafo 269: *“Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas establece:

1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR: *“(...) Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales y estimaciones.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias”.*

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”.*

El reconocimiento de las obligaciones con los proveedores de los Bienes y Servicios debe estar estrechamente correlacionado con el reconocimiento del objeto de la contratación.

## CONCLUSIÓN

Para el ente gestor del proyecto solo le asiste el reconocimiento de derechos con respecto a la Nación, por las transferencias que esta se ha comprometido a aportar para la financiación de las obras, y por lo tanto debe causarlas únicamente cuando se disponga del acto administrativo en el cual se reconoce efectivamente el debido pagar por parte de la entidad contable pública que entrega los recursos, evento en el cual, Metrolinea reconoce el ingreso por este concepto debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1413 –TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, según su descripción la cuenta Otros Deudores debe ser utilizada para identificar derechos de cobro, y los desembolsos por pagos a los proveedores que informa Metrolinea ha registrado allí, no podrían calificarse como tales, pues deben impactar directamente las cuentas respectivas para acumular los costos del proyecto.

Por lo tanto, y considerando que la información contable de la entidad debe satisfacer el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios, es necesario que Metrolinea revise el momento en que está efectuando la causación de las transferencias y corrija la utilización de la cuenta “Otros Deudores”.

\*\*\*

### CONCEPTO 20107-145554 del 01-09-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2	1413 2	Transferencias por cobrar Pasivos
Subtema			Reconocimiento de los aportes del Ministerio de Protección Social, destinados a la cancelación de pasivos de una Empresa Social del Estado, cuando los pagos se realizan directamente a los proveedores	

Doctora  
ÁNGELA MARÍA ÁLVAREZ A.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145554, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para registrar los aportes del Ministerio de Protección Social, destinados a la cancelación de pasivos de una Empresa Social del Estado, cuando los pagos se realizan directamente a los proveedores.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 288, señala: *“Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.”*

Para el registro contable de las Transferencias el Catálogo General de Cuentas, describe las cuentas, 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS como *“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.”*

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.”*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Según la información suministrada en su correo, el Ministerio debe causar la Transferencia, para lo cual debita la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, cuenta que es cancelada en el momento de efectuar el giro de los recursos a los proveedores.

Es pertinente anotar que aun cuando no reciba los recursos, igualmente la ESE debe causar la Transferencia del Ministerio, debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, acreditando la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Además, como en los estados contables de la ESE debe presentarse un pasivo por las cuentas a pagar a los proveedores, con el giro que el Ministerio haga a estos, debita la cuenta de pasivo correspondiente y acredita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146433 del 21-09-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1413</b>	Transferencias por cobrar
	1.2	<b>3105</b>	Capital fiscal	
	1.3	<b>7202</b>	Educación formal básica primaria	
	1.4	<b>7203</b>	Educación formal básica-secundaria	
	1.5	<b>5501</b>	Educación	
<b>Subtema</b>			Reconocimiento en el municipio de Yopal y en las instituciones educativas, de los recursos adicionales del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios	

Doctor  
EDWIN ALONSO MARIÑO ORTIZ  
Contador  
Secretaría de Educación de Casanare  
Yopal (Casanare)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146433, en la cual solicita aclaración sobre el tratamiento contable para el reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación en forma adicional a los de calidad, con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios, teniendo en cuenta que los mencionados recursos, son girados a los Municipios certificados y no certificados, y posteriormente son transferidos a las instituciones educativas oficiales.

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

### CONSIDERACIONES

En lo que se relaciona con las transferencias del Sistema General de Participaciones tomamos como base de análisis las disposiciones consagradas en la Ley 715 de 2001, que da cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 356 y 357 de la Constitución Política, así:

En primer lugar, la principal fuente de recursos para financiar los servicios sociales tales como la educación en las entidades territoriales, corresponde a la participación del Sistema General de Participaciones.

Es así que el Art. 3º de la citada Ley establece que el Sistema General de Participaciones (SGP), comprende el conjunto de recursos que la Nación transfiere a las entidades territoriales a su cargo, con el objeto de financiar entre otros el servicio de educación.

El artículo 11 de la misma Ley dispone que las Instituciones Educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos para el manejo de los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la Institución. Por su parte el Art.17 establece que los recursos de la participación para educación correspondientes a calidad de la misma serán transferidos directamente a los Municipios.

En lo relacionado con los registros contables que deben ser realizados por los intervinientes en el proceso de las transferencias de recursos para gratuidad de la educación, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en lo aplicable a la situación particular, así:

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”.* (Subrayado fuera del texto).

El numeral 9.1.4.4 de las Normas técnicas antes citadas, respecto de los *Costos de Producción*, señala:

*“295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y prestación de 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 económicos no significativos, o a precios de mercado. (...) 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.*

(...)

*“302. 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).



De otra parte, en lo que tiene que ver con el tratamiento contable de las transacciones aplicables al caso particular, es necesario atender lo consignado en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de las siguientes cuentas:

*“Cuenta 3105- CAPITAL FISCAL “Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales 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 traslados.*

**DINÁMICA**

Se debita con:

(...)

9. El valor de los pasivos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública

Se acredita con:

(...)

8. El valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

- Cuentas del Grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS, “En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas, docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”.

- Cuenta 5501-EDUCACIÓN: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, en desarrollo de su función social.”

**CONCLUSIÓN**

Atendiendo a lo expuesto en las consideraciones, se concluye que los recursos del Sistema General de Participaciones para educación, asignados

por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos, deben ser reconocidos contablemente por parte de las entidades intervinientes en el proceso así:

1. El ente territorial receptor de los recursos recibidos de la Nación, en este caso los *Municipios*, deben registrar:

- *Causación del ingreso*: débito a la subcuenta 141312–Sistema General de Participaciones de la Cuenta 1413–TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 440818- Participación para educación de la Cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

- *Recibo efectivo de los recursos*: se reconoce mediante un debito a las respectivas subcuentas de la cuenta 1110– DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 141314- Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

- *Traslado de los recursos a las Instituciones Educativas*: Se registra un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y un crédito a las correspondientes subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. La Institución Educativa que lleva su contabilidad de forma independiente, incorpora en la misma, los registros contables correspondientes al recibo y empleo de los recursos para educación, de la siguiente forma:

- *Recibo de los recursos del Municipio*: se reconoce mediante un debito a las respectivas subcuentas de la cuenta 1110–DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la Cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

- *Costos de producción de la prestación del servicio de educación*: La Institución educativa debe establecer el costo de la prestación del servicio, mediante acumulación en las cuentas de costos de producción de los desembolsos imputables a dicho servicio, causación que se hace mediante registro débito a las respectivas subcuentas de las cuentas 7202-EDUCACIÓN FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203- EDUCACIÓN FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, de acuerdo al grado de educación y un crédito a las cuentas del pasivo que corresponda.

- *Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación*: Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PÚBLICO SOCIAL, por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202-EDUCACIÓN FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203- EDUCACIÓN FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, según corresponda.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148220 del 14-12-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>1413</b>	Transferencias por cobrar
		1.2	<b>4428</b>	Otras transferencias
		1.3	<b>5120</b>	Impuestos, contribuciones y tasas
		1.4	<b>2440</b>	Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
Subtema			Reconocimiento contable por parte de la UNAD del pago de la contribución al Ministerio de Educación Nacional y presentación de las operaciones recíprocas generadas	

Doctor  
JORGE ENRIQUE ALDANA  
Contador  
Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201010-148220 en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse y las operaciones recíprocas que se generan por los cambios que introdujo la Ley 1324 de 2009 referente al aporte del 2% de las transferencias de la Nación que hacían las Universidades con destino al ICFES, y que ahora es administrado por el MEN, específicamente en los siguientes aspectos:

- ¿Es necesario tener en cuenta ese 2% en el presupuesto de gastos y de ingresos?
- ¿El registro contable de esta deducción se llevaría como una cuenta por cobrar con cargo al MEN, registrando igualmente el ingreso por transferencias de la Nación como se hacía anteriormente?
- ¿Se contabiliza este 2% con cargo al gasto al momento de la deducción y posteriormente se vuelve a contabilizar el ingreso cuando el MEN nos transfiera ese 2%?
- ¿Cuál sería la operación recíproca?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Respecto al primer punto de su consulta, es necesario remitirnos al artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, el cual señala: "Habrán 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".* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras 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". (Subrayado fuera de texto).

Por tanto, la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre el tema consultado, dado que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, su competencia en materia doctrinaria es resolver consultas relacionadas

con la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública expedidas por la Contaduría General de la Nación.

De otra parte, el artículo 43 de la Ley 30 de 1992, establece que: "*Son bienes y recursos financieros del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES):*

- Todos los bienes que a la fecha le pertenecen.*
- Las partidas que con destino a él se incluyan en el presupuesto nacional.*
- Cualquier renta o donación que perciba de personas naturales o jurídicas, de conformidad con las leyes.*
- 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.*

*Los recursos recibidos por este concepto serán destinados al funcionamiento del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (Icfes) y a las actividades de fomento de la Educación Superior que para estos efectos programe el Consejo Nacional de Educación Superior (CESU)".*

El Artículo 10 de la Ley 1324 de 2009, respecto a las funciones y recursos para el Ministerio de Educación Nacional dispuso que: "*El Ministerio de Educación Nacional asumirá todas las funciones de fomento de la educación superior que ejerció en el pasado el ICFES y que no le hayan sido trasladadas. En particular, las que le atribuían el Decreto 2232 de 2003, en los numerales 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, y 3.6, el artículo 38 de la Ley 30 de 1992, salvo el literal "k" del mismo artículo.*

*Igualmente el Ministerio de Educación Nacional asumirá la función asignada al ICFES por el artículo 88 de la Ley 30 de 1992, cuyo ejercicio se encuentra reglamentado por el Decreto 2786 de 2001, modificado por el Decreto 1700 de 2002.*

*El monto de los recursos a los que se refiere el literal "d" del artículo 43 de la Ley 30 de 1992, una vez apropiadas las partidas que por este concepto deben presupuestar las instituciones de educación superior estatales u oficiales, será deducido 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, y girado al Ministerio de Educación Nacional para inversión social en educación superior. A partir de la vigencia de esta ley, cesarán todas las responsabilidades existentes para el ICFES por razón del uso de las transferencias hechas al Ministerio de Educación con los recursos del literal "d" del artículo 43 de la Ley 30 de 1992 y sus correspondientes normas reglamentarias".*

En relación con las descripciones de las cuentas, el libro II del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública dispone:

"GRUPO 44-TRANSFERENCIAS

#### DESCRIPCIÓN

*En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales.*

CUENTA 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

#### DESCRIPCIÓN

*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".*

### CONCLUSIÓN

1. De conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre el tema relacionado con el presupuesto.

2. En virtud del mandato legal, la Universidad Nacional Abierta y a Distancia debe realizar el pago de la contribución al Ministerio de Educación Nacional con cargo a los recursos que recibe del Presupuesto Nacional, por lo tanto, la UNAD debe proceder a realizar los siguientes registros contables:

1. El reconocimiento contable de la deducción

En primera instancia, la Universidad Nacional Abierta y a Distancia reconocerá el derecho que tiene a recibir las transferencias, mediante un débito la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito a la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de los recursos que recibirá del Ministerio de Educación Nacional o del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según corresponda.

De otra parte, la UNAD debe reconocer el gasto correspondiente por concepto de la contribución que le corresponde de acuerdo con la Ley 1324 de 2009, para el efecto, debitará la subcuenta 512026-Contribuciones, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y como contrapartida acreditará la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, una vez la UNAD reciba los recursos de los derechos por las transferencias causadas, y teniendo en cuenta que no recibe el 100% de dicha transferencia, dado que el Ministerio de Educación Nacional o el Ministerio de Hacienda y Crédito Público descuentan el 2% para que la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN le gire al Ministerio de Educación los recursos de la contribución, reconocerá tal situación debitando en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS el valor efectivamente recibido, y de forma complementaria debita la subcuenta 244023-CONTRIBUCIONES de la cuenta 2440-Impuestos, contribuciones y tasas por pagar, y como contrapartida acredita el deudor constituido en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Reconocimiento del ingreso por parte de la UNAD cuando el Ministerio de Educación Nacional transfiera los recursos del 2% para fomento.

La Universidad Nacional Abierta y a Distancia reconocerá el derecho a las transferencias que le envía el Ministerio de Educación Nacional para el desarrollo de proyectos de inversión, mediante un débito la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

3. Operaciones recíprocas

Las contribuciones que adeuda la UNAD al Ministerio de Educación Nacional deben ser objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas, en las subcuentas 244023-Contribuciones – 140160-Contribuciones y en las subcuentas 411006-Contribuciones – 512026-Contribuciones o 522026-Contribuciones, según corresponda.

De forma complementaria deben ser objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas en la regla de eliminación las subcuentas 141314-Otras transferencias – 240315-Otros transferencias por el reconocimiento de los derechos y obligaciones generados en la transacción.

Respecto a las operaciones recíprocas en las cuentas del estado de Actividad financiera, económica, social y ambiental, el reporte se realizará entre las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión o 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148426 del 29-12-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2	<b>1413</b> <b>4428</b>	Transferencias por cobrar Otras transferencias
Subtema			Reconocimiento de la transferencia de recursos prevista en la Ley 1365 de 2009, del MEN a la Universidad Nacional para proyectos de ampliación de cobertura, teniendo en cuenta que corresponde al ICETEX la administración de dichos recursos.	

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148426, en la cual plantea la siguiente inquietud:

*"En cumplimiento de la Ley 1365 de 2009 el Ministerio de Educación Nacional transfirió al ICETEX \$22.500 millones, los cuales deben ser entregados a las Universidades Públicas que presentaron proyectos de ampliación de cobertura. De acuerdo a la participación establecida a la Universidad Nacional de Colombia le apropiaron \$8.379 millones, de los cuales en el mes de octubre el ICETEX ha girado a la Universidad \$2.693.25 millones.*

*Dado que esta situación afecta a las tres (3) entidades, de manera atenta solicito su colaboración aclarando el reconocimiento contable del ingreso de los recursos, así como el impacto en el informe de operaciones recíprocas con dichas entidades. Lo anterior, considerando que en el catálogo de la CGN no se observa una cuenta para el registro de estas transacciones".*

Respecto de lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

#### -Aspectos legales

En primer lugar, en relación con el tema consultado, es importante tener en cuenta las disposiciones de la Ley 1365 de 2009, que establecen:

"ARTICULO 82. La Nación apropiará en el Presupuesto General de la Nación la suma de \$70.000.000.000 para apoyar en la financiación de proyectos de inversión de las universidades públicas destinados a ampliación de cobertura en educación superior, de acuerdo a los lineamientos establecidos por el Ministerio de Educación Nacional, atendiendo principalmente a criterios de regionalización y equidad.

Los recursos serán administrados a través de un Fondo en Administración del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez "Icetex" constituido para tal fin". (Subrayado fuera del texto)

#### -Aspectos contables

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 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)

En relación con los registros contables aplicables al caso consultado, es necesario atender las disposiciones consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en materia de Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, así:

264 "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)

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).

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto (...).

278 "Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores."

De otra parte, en materia de registros contables aplicables al caso consultado es de atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas respecto de:

- Por parte del Ministerio de Educación Nacional (MEN): 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.*

- Por parte de la Universidad Nacional de Colombia: Aplica la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, que expresa *“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).

## CONCLUSIÓN

En atención a lo dispuesto en la Ley 1365 de 2009, respecto de las transferencias de recursos por parte del Ministerio de Educación Nacional a las universidades para proyectos de ampliación de cobertura, y teniendo en cuenta que corresponde al ICETEX la administración de dichos recursos, es necesario que cada uno de los entes involucrados en la transacción, proceda a realizar los siguientes registros contables:

### 1. Ministerio de Educación Nacional-MEN

- Giro de los recursos para administración del ICETEX. Con el traslado de recursos al ICETEX para la constitución del fondo en administración, el MEN registra un débito a la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS.

-Autorización de traslado de recursos a las universidades. Con la autorización del MEN del traslado de recursos a las universidades, se procede a causar la obligación mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 240315- Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Giro de los recursos a las universidades: Con el giro a las universidades de los recursos para proyectos de ampliación de cobertura, el MEN registra un débito a la subcuenta 240315- Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### 2. ICETEX

- Recibo de los recursos para administración. Con el acto administrativo del MEN autorizando el traslado de los recursos para administración del ICETEX, éste procede a efectuar un registro débito a la correspondiente

subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor de los recursos recibidos para el fondo en administración.

- Giro de los recursos a las universidades. Con el giro de recursos a las universidades, el ICETEX procede a registrar un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor de los dineros girados.

Es de precisar que los registros contables descritos en este numeral, corresponden a una homologación técnica a las cuentas del Catálogo General de Cuentas de la Contaduría General de la Nación que debe realizar el ICETEX, dado que los registros a nivel de documento fuente no son efectuados con las cuentas del Catálogo General de Cuentas de la CGN.

### 3. Universidad Nacional.

- Causación del derecho. Cuando el MEN autoriza al ICETEX el giro de los recursos a la Universidad Nacional de Colombia, ésta realiza la causación del derecho 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, teniendo en cuenta que tales recursos constituyen traslados sin contraprestación directa, que incrementan el patrimonio de la entidad receptora.

- Recaudado de los recursos por la Universidad Nacional. Con el recibo efectivo de los recursos provenientes del ICETEX, la Universidad Nacional procede a efectuar un débito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

### 4. Operaciones Recíprocas

Teniendo en cuenta los registros contables anteriormente descritos, es de precisar al consultante que las operaciones recíprocas de la transacción en análisis, están representadas por:

- Subcuenta 542302-Para proyectos de inversión del MEN, con la subcuenta 442802-Para Proyectos de Inversión de la Universidad Nacional.

- Subcuenta 240315- Otras transferencias del MEN, con la 141314-Otras transferencias de la Universidad Nacional.

\*\*\*

**1416-Préstamos gubernamentales otorgados**

CONCEPTO 20105-143045 del 31-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1416</b> Préstamos gubernamentales otorgados <b>1470</b> Otros deudores
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Casanare de la entrega de recursos de manera temporal a distintas entidades oferentes con los que constituyen patrimonios autónomos, denominados contratos de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición y de los derechos de beneficio derivados de los mismos

Doctor  
LUIS FERNANDO CORREGIDOR BENAVIDES  
Director Técnico de Contabilidad (e)  
Gobernación del Casanare  
Yopal (Casanare)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143045, relacionada con el tratamiento contable de los recursos del Departamento del Casanare invertidos en Fiduagraria y Fidupetrol, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que durante el 2007 se realizaron inversiones en fiducias (Patrimonios autónomos) que a la fecha se encuentran vencidas, y que fueron reconocidas en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Señala además que en la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, se encuentra reconocida una provisión para protección de inversiones, por recomendación de la Oficina Jurídica de la Gobernación por posible pérdida.

Así mismo, en la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES se encuentran reconocidos los intereses por mora con corte a 31 de marzo de 2010.

Adicionalmente, manifiesta en su comunicación que en referencia al patrimonio autónomo Likuen, se firmó un acuerdo de pago con el Departamento. Por lo anterior, consulta si la entidad debe reclasificar contablemente la inversión a una cuenta del Grupo Deudores, o si el acuerdo de pago puede considerarse respaldo de la inversión y no reclasificarse a deudores.

Solicita además concepto sobre el procedimiento contable a seguir para el reconocimiento de la inversión.

Sobre el particular me permito manifestarle:

**CONSIDERACIONES**

De las ofertas comerciales de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición celebrados por la Gobernación del Casanare, se desprende que la Gobernación como inversionista beneficiario entrega recursos de manera temporal a distintas entidades oferentes a través de patrimonios autónomos constituidos por estas últimas, recibiendo como contraprestación por los recursos entregados una rentabilidad previamente pactada denominada "Derechos de beneficio". Al finalizar el contrato celebrado la entidad oferente debe restituir la totalidad de los recursos recibidos más los derechos de beneficio que se encuentren pendientes de pago.

Así las cosas, me permito señalar a continuación el objeto de las ofertas comerciales de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisi-

ción celebrados por la Gobernación del Casanare y los diferentes fideicomisos:

**Fideicomiso Fidupetrol - Likuen**

El numeral 1º, del Otrosí No. 01 de la Oferta comercial de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición "Fideicomiso UT Likuen – Fidupetrol", celebrado entre la UT Carbones Likuen y la Gobernación del Casanare, señala que:

*"Objeto del OTROSÍ de la oferta de cesión: Con el Objeto de fortalecer la fuente de pago frente al inversionista, por medio de la presente oferta mercantil, EL OFERENTE ofrece ceder a favor del INVERSIONISTA BENEFICIARIO, los DERECHOS DE BENEFICIO que éste tiene y ofrece en el FIDEICOMISO cuyos activos están representados en derechos económicos derivados de los contratos, ofertas mercantiles y órdenes de pedido de suministros de carbón aceptadas por GENSA, CARBONES Y COQUES DE COLOMBIA LTDA., CEMENTOS ARGOS, CEMEX, COLCARBÓN, ACERÍAS PAZ DEL RÍO, CARBOPAZ y todos los contratos, ofertas mercantiles y órdenes de pedido que fortalezcan el patrimonio autónomo constituido con FIDUPETROL y que sirven como fuente de pago para el INVERSIONISTA BENEFICIARIO del patrimonio constituido, aceptándose así la modificación de garantía".*

**Fideicomiso Cosacol**

La cláusula primera de la Oferta comercial de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición "Fiduagraria Fideicomiso Patrimonio Autónomo COSACOL" celebrado entre COSA COLOMBIA S.A.-COSACOL y la Gobernación del Casanare, establece: "OBJETO DE LA OFERTA DE CESIÓN: Por medio de la presente Oferta Mercantil, EL OFERENTE ofrece ceder a favor del INVERSIONISTA BENEFICIARIO, los DERECHOS DE BENEFICIO que éste tiene en el FIDEICOMISO cuyos activos están representados en derechos económicos derivados del contrato de la oferta mercantil de fecha 13 de noviembre de 2006 (...)."

**Fideicomiso Chacón Bernal Asociados CI Ltda.**

El numeral 1º de la oferta comercial de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición "Fideicomiso Fiduagraria P.A. 31625", celebrado entre Chacón Bernal Asociados CI Ltda., y la Gobernación del Casanare, señala que: "Objeto de la oferta de cesión: Por medio de la presente oferta mercantil, EL OFERENTE ofrece ceder a favor del INVERSIONISTA BENEFICIARIO, los DERECHOS DE BENEFICIO que éste tiene en el FIDEICOMISO representados en el Contrato de suministro de carbón térmico de CHACÓN BERNAL ASOCIADOS CI LTDA., a la firma CARBOFER GENERAL TRADING S.A., derechos económicos cedidos a la FIDUCIARIA".

### Fideicomiso Green Mountain Consulting

El numeral 1º de la Oferta comercial de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición celebrado entre la compañía Green Mountain Consulting S.A. y la Gobernación del Casanare, señala que:

*"OBJETO DE LA OFERTA DE CESIÓN: Por medio de la presente Oferta Mercantil, EL OFERENTE ofrece ceder a favor del INVERSIONISTA BENEFICIARIO, los DERECHOS DE BENEFICIO que este tiene en el FIDEICOMISO cuyos activos están representados en derechos económicos derivados del contrato de la oferta mercantil de fecha 13 de Noviembre de 2006 (...)."*

### Fideicomiso Viaducto Muña

El numeral 1º de la Oferta comercial de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición "Fideicomiso P.A. Consorcio Viaducto Muña 31677, celebrado entre el Consorcio Viaducto Muña y la Gobernación del Casanare, señala que: "Objeto de la oferta de cesión: Por medio de la presente Oferta Mercantil, EL OFERENTE ofrece ceder a favor del INVERSIONISTA BENEFICIARIO, los DERECHOS DE BENEFICIO que éste tiene en el FIDEICOMISO cuyos activos están representados en derechos económicos derivados del contrato de la oferta mercantil de fecha 07 de Marzo de 2006 (en adelante "EL CONTRATO"), hasta por el valor señalado en el numeral 4) de este documento. Así mismo, EL OFERENTE ofrece adquirir los DERECHOS DE BENEFICIO cedidos, en la fecha prevista en el numeral 4) del presente documento, (...)."

Con base en lo anteriormente señalado, en materia contable el párrafo 152 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con 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. 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala

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

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los contratos de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición celebrados por la Gobernación del Casanare deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 141690-Otros préstamos gubernamentales otorgados, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Por lo anterior, y dado que la entidad reconoció los recursos entregados de forma equivocada en las subcuentas 120751-En entidades privadas, y 120754-Empresas industriales y comerciales del Estado societarias, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, ésta deberá reclasificar dichos saldos a la subcuenta 141690-Otros préstamos gubernamentales otorgados, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, con el fin de que la información contable refleje la realidad financiera de los contratos celebrados.

Ahora, respecto a los Derechos de Beneficio recibidos en contraprestación de los recursos entregados, éstos deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480590-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

De otra parte, en relación con el acuerdo de pago firmado por la Gobernación con Fidupetrol – Likuen dado que el contrato se encontraba vencido, me permito manifestarle que el efecto de la celebración de este tipo de acuerdos consiste en que se pactan unas nuevas formas y condiciones de pago entre quien tiene la obligación y quien tiene el derecho real, y en esa medida la entidad no debe realizar ningún tipo de reconocimiento contable, y mantener los recursos entregados en la subcuenta 141690-Otros préstamos gubernamentales otorgados, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

\*\*\*

**1420-Avances y anticipos entregados****CONCEPTO 200912-138720 del 15-01-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>1420</b>	Avances y anticipos entregados Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de avances y anticipos entregados por el Fondo de Desarrollo Local de Tunjuelito en la celebración de contratos, y consideraciones sobre la legalización de los mismos.	

Doctora  
YINETH BOHÓRQUEZ PINTO  
Contador  
Fondo de Desarrollo Local de Tunjuelito  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138720, en la cual requiere concepto sobre el procedimiento a seguir para la legalización de los anticipos entregados con ocasión de la celebración de contratos, proceso que se realiza actualmente en la contabilidad de la entidad contable pública con la certificación final o con el acta de liquidación.

**CONSIDERACIONES**

De conformidad con el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública se 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).

La descripción de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece que en ella se registran los: *“Valores entregados por adelantado a contratistas o proveedores para la ejecución de obras, suministro de bienes, prestación de servicios y trámites aduaneros, entre otros”*.

Según la dinámica de dicha cuenta, esta se acredita con: *“El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances”*.

De otra parte, el artículo 4º de la Ley 87 de 1993, establece *“Elementos del Sistema de Control Interno. 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 *“El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o (sic) 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).

**CONCLUSIÓN**

En cumplimiento del principio de Devengo o Causación, la entidad contable pública debe reconocer en la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, los valores entregados en el momento en que este hecho se produce. Atendiendo este mismo principio, también deberá establecer el procedimiento pertinente que le permita disminuir el valor del anticipo otorgado, garantizando el reconocimiento de los activos, costos o gastos a que haya lugar producto de la ejecución del convenio.

En relación con el Sistema de Control Interno, la entidad 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.

\*\*\*



**CONCEPTO 20101-139000 del 18-02-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1420</b>	Avances y anticipos entregados
		1.2	<b>1915</b>	Obras y mejoras en propiedad ajena
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los recursos entregados a contratistas por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en desarrollo de obras o por la adquisición de bienes y servicios.	
1.2.1		Reconocimiento de la legalización de los anticipos entregados, tratándose de obras efectuadas en edificaciones de propiedad ajena		

Doctora  
 YENCY ESPERANZA CASTILLO GONZÁLEZ  
 Coordinadora Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139000, relacionada con el registro contable de los recursos destinados por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, para la realización de las obras de construcción, remodelación, adecuación, dotación, amoblamiento y reforzamiento estructural del Edificio Murillo Toro- sede central del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Para el efecto el Fondo ha venido utilizando en su contabilidad la subcuenta 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN al momento de la entrega de los recursos al contratista y la subcuenta 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena, de la cuenta 5111-GENERALES una vez legalizados los recursos.

*Sobre lo anterior solicita: "(...) se nos indique si los registros y cuentas contables utilizadas por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones son las correctas para el manejo de este tipo de transacciones".*

Mediante comunicación telefónica se pudo establecer que el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, funciona en el edificio objeto de las obras, conjuntamente con el Ministerio al cual se encuentra adscrito.

**CONSIDERACIONES**

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas, establece:

*"1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: Representa los valores entregados por la entidad a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)."*

*Dinámica*

*Se Debita con: 1. El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.*

*Se acredita con: 1. El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los Avances. (...)."*

*"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. (...)."*

*Dinámica*

*Se debita con: 1. El valor de las erogaciones en que se incurra por las adiciones o mejoras realizadas.*

*Se acredita con: El valor de la amortización causada periódicamente".*

De otra parte, las Normas Técnicas contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública precisan, en el párrafo 197: "Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, solo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente al patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo".

**CONCLUSIÓN**

En los casos en que la entidad contable pública realiza contratos y en desarrollo de estos se entreguen recursos para la realización de obras o la adquisición de bienes y servicios, al girar los dineros al contratista, el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debitará la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS afectando la subcuenta que corresponda y acreditará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Al legalizar los anticipos entregados, para el caso de las obras efectuadas en edificaciones de propiedad ajena, debitará la subcuenta 191502-Edificaciones de la cuenta, 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y acreditará la cuenta, 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, teniendo en cuenta que el inmueble le pertenece al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones; así mismo, atendiendo a la norma técnica anotada, las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse.

La descripción de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, establece que en ella se registran los "recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades. (...)", de manera que al utilizar esta cuenta no estaría reconociendo apropiadamente la transacción realizada, como tampoco quedarían reconocidos los activos surgidos por cuenta del contrato.

\*\*\*

**CONCEPTO 20102-140845 del 19-03-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>1420</b>	Avances y anticipos entregados
		1.2	<b>5111</b>	Generales
		1.3	<b>52</b>	De operación
		1.4	<b>5501</b>	Servicios educativos
		1.5	<b>72</b>	Servicios educativos
Subtema			Reconocimiento de la legalización en la vigencia 2009 de los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores que quedaron pendientes a 31 de diciembre de 2008.	

Doctor

ANDRÉS AVELINO MEZA VILLARREAL

Contador – Especialista

Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional (INFOTEP)

San Andrés y Providencia Islas

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20102-140845, en el cual consulta si se puede afectar la subcuenta 581589-Gastos de operación, de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando el anticipo corresponda a recursos de vigencia anterior y la legalización de los mismos se realiza en la vigencia siguiente. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en los diferentes párrafos establece:

*"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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.*

(...)

*116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.*

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

(...)

*295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables".*

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 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 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. 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta".

De la misma manera, el Catálogo General de Cuentas 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". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, define que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, "(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o prestan servicios individualizables y deban manejar costos; el grupo 52-DE OPERACIÓN, "(...) incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el de-

*desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas; y el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, "(...) incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto).*

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores por parte del INFOTEP y que quedaron pendientes de legalizar a 31 de diciembre de 2008, debieron reconocerse y revelarse en las subcuentas correspondientes que identifican los respectivos conceptos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Con la entrega de los bienes y/o servicios prestados en el año 2009, se debió reconocer el gasto que no tuviera relación directa con la ope-

ración básica de la entidad, debitando la respectiva subcuenta de la cuenta 5111-GENERALES. En el caso en que los bienes y/o servicios prestados tuvieran relación directa con su operación básica, se debitan las cuentas y subcuentas que correspondan a la naturaleza del gasto perteneciente al grupo 52-DE OPERACIÓN, o al grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, según se trate o no de servicios individualizables como costo con independencia de su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado; o a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5501-EDUCACIÓN cuando se trate del cubrimiento de necesidades básicas insatisfechas; y se acredita la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS en las subcuentas respectivas.

En este orden de ideas, no es viable efectuar el registro en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, puesto que en ésta, sólo se registran las correcciones de los valores de gastos originados en errores aritméticos, o no reconocidos en vigencias anteriores.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20105-143311 del 06-07-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS		
	Tema	1.1	1420	Avances y anticipos entregados	
		1.2	1905	Bienes y servicios pagados por anticipado	
	Subtema		Reconocimiento del contrato de compraventa firmado entre INPEC y LA PIELROJA S.A., teniendo en cuenta que producto de las modificaciones en la forma de pago el INPEC pasó de reconocer un avance a un pago anticipado		

Coronel  
 JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON  
 Subdirector Financiero  
 Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC  
 Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143311, relacionada con los hallazgos formulados por la Contraloría General de la República, ya que con el objeto de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario para el año 2009, pregunta:

1. La Contraloría General de la República señala que la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, "se encuentra por \$42.26 millones existiendo sobreestimación de 11.98 millones" con respecto "al avalúo registrado en pago de impuesto predial del 3 de octubre de 2007, este se encuentra registrado por \$30.28 millones". Así mismo, informa el Instituto que en el año 2003 cuando se incorporó el bien por valor de \$42.255.310, existía como soporte válido la información de dicho valor consignada en el Acuerdo No. 0013 del 23 de diciembre de 2003 aprobado por el Consejo Directivo del INPEC, como resultado del proceso de depuración y saneamiento contable. Por lo anterior, consulta: ¿si el valor del bien inmueble se debe ajustar al valor mencionado por la Contraloría General de la República?
2. La Contraloría General de la República indica en el informe que "El contrato No. 1902 de 2009, por \$1.303.74 millones, en su cláusula quinta estipula un anticipo del 50%, equivalente a \$651.87 millones, girado el 23/12/2009. Mediante solicitud presentada por el proveedor, el contrato presenta una modificación pasando éste 50% de anticipo a pago anticipado. De acuerdo con lo estipulado

en el Manual del Régimen de Contabilidad Pública la cuenta 1905 Bienes y Servicios Pagados Por Anticipado establece: "Representa el valor de los pagos anticipados por la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros...", por lo tanto, dicho valor debe reclasificarse a la cuenta 1420 avances y anticipos entregados; presentando de esta manera, una sobreestimación en la cuenta 1905 y una sub-estimación en la cuenta 1420 por \$651.87 millones".

En consecuencia, el INPEC solicita a la Contaduría General de la Nación evaluar este hallazgo en razón a que el registro realizado por el Instituto se encuentra contabilizado en debida forma.

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

### CONSIDERACIONES

#### 1. Actualización al valor del bien inmueble por avalúo catastral

Sobre el particular, me permito expresarle que este Despacho ya se pronunció al respecto mediante el expediente 20104-142446 del 8 de junio de 2010 dirigido a los doctores Jorge Ismael Muñoz Rodríguez, Coordinador Administrativo y Financiero y Adriana Bello Cortés, Contadora del Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria – DANSOCIAL.

#### 2. Tratamiento contable de contrato de compraventa

El Contrato de Compraventa No. 1902 del 13 de noviembre de 2009, celebrado entre el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC")

y la firma LA PIELROJA S.A., para contratar la adquisición de Botas para el personal del cuerpo de custodia y vigilancia y auxiliares bachilleres del INPEC, establece: **“LA CLÁUSULA QUINTA. VALOR Y FORMA DE PAGO.** El valor total del presente contrato es hasta la suma de **MIL TRESCIENTOS TRES MILLONES SETECIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE (\$1.303.740.000.00) EXCLUIDO IVA,** que el INPEC, pagará al CONTRATISTA, así: Entregará a título de anticipo una vez se firme y legalice al respectivo contrato al cincuenta por ciento (50%) del valor total del contrato incluido impuestos a que hubiere lugar, el cual deberá manejarse en una cuenta a nombre del contratista y el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC, los rendimientos que llegaren a producir los recursos así entregados, pertenecerán al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC. El contratista deberá presentar el plan de inversión del anticipo. (...)”.

La Cláusula Segunda del Acta Modificatoria y de Adición No. 1 al mismo contrato de compraventa, establece: “Modificar la CLÁUSULA QUINTA del Contrato No. 1902 de 2009: (...) LA FORMA DE PAGO quedará así: el INPEC, pagará al contratista a título de PAGO ANTICIPADO una vez se firme y legalice el respectivo contrato el cincuenta por ciento (50%) del valor total del contrato incluido los impuestos a que hubiere lugar, el restante cincuenta (50%) del valor total del contrato una vez se hayan suministrado los elementos requeridos en el Almacén General del Instituto (...), previa certificación del supervisor del contrato, donde conste el cumplimiento a satisfacción del objeto contractual. (...)”.

Ahora, los párrafos 61, 104 y 116 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

**“61. 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. 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.**

(...)

**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.

(...)

**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”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 1849 del Código Civil, define que: “La compraventa es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio”.

De otra parte, la segunda edición del Diccionario de Términos de Contabilidad Pública, publicado por la Contaduría General de la Nación con el objeto de fomentar la cultura contable pública, define:

**“Pago anticipado.** Parte del precio del objeto contratado que ingresa al patrimonio del contratista por constituir un abono del pago que le corresponde por los bienes, servicios u obras que adquiere la entidad con ocasión del contrato.

**Anticipo.** Monto pagado o recibido por un bien que no ha sido entregado, o por un servicio que no ha sido prestado”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, como: “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).

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, como: “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).

Por su parte, es pertinente observar el concepto 13436 del 22 de junio de 2001 del Consejo de Estado, expresa 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.

(...) 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”. (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 atenderse a lo establecido en el acto administrativo que soporta la operación si los recursos entregados corresponden a un anticipo o a un pago anticipado.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1. Ajuste al valor de propiedades, planta y equipo por avalúo catastral

En relación a que si el valor del bien inmueble se debe ajustar al avalúo registrado en el pago del impuesto predial, me permito expresarle que teniendo en cuenta que su consulta coincide en las condiciones y circunstancias particulares de la consulta de DANSOCIAL, este Despacho se permite informarles que ya se pronunció al respecto mediante el expediente 20104-142446 del 8 de junio de 2010 dirigido a los doctores Jorge Ismael

Muñoz Rodríguez, Coordinador Administrativo y Financiero y Adriana Bello Cortés, Contadora del Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria – DANSOCIAL, en el sentido que la entidad podrá emplear el avalúo catastral, siempre que la entidad evidencie que dicho avalúo refleja la realidad de los bienes, concepto del cual anexo copia.

Así mismo, la periodicidad máxima establecida para la actualización contable de las propiedades, planta y equipo es de tres (3) años, siempre que la entidad considere que el valor reconocido en la información contable refleje la realidad del activo. En caso de que el valor no refleje la realidad económica de los activos, es potestad del Representante Legal efectuar los nuevos avalúos, observando los criterios y lineamientos contables señalados en los numerales 18, 19 y 21 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.

**2. Tratamiento contable de contrato de compraventa**

Con base en la forma de pago establecida en la Cláusula Quinta del Contrato de Compraventa No. 1902 del 13 de noviembre de 2009 que

soporta la operación analizada, el INPEC debió reconocer en la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en su momento y en las condiciones y circunstancias en que se presentaron las transacciones, hechos y operaciones, máxime si se tiene en cuenta que en dicho contrato se ordenó manejar los recursos del mismo, en una cuenta a nombre de las partes intervinientes y se estableció que los rendimientos financieros que se llegaren a producir corresponderían al INPEC, hasta tanto, el contratista o proveedor ejecutara el objeto del contrato.

Una vez que se suscribió el Acta Modificatoria y de Adición No. 1 al contrato de compraventa No. 1902 de 2009, el INPEC debió proceder a realizar los ajustes contables correspondientes, reverbando el registro efectuado en la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y así mismo, debió reconocer el pago por anticipado en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

\*\*\*

CONCEPTO 20104-142387 del 14-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1420</b> Avances y anticipos entregados <b>5808</b> Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de INVÍAS de los recursos entregados a los municipios de Hispania y la Palma, para el mejoramiento de vías rurales o atención de obras de emergencia

Doctora  
SOLEDAD MATIZ PINZÓN  
Coordinadora del Área de Contabilidad  
Instituto Nacional de Vías (INVÍAS)  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142387, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“El Instituto Nacional de Vías, celebra convenios interadministrativos con Municipios, departamentos, Corporaciones y Consejos Comunitarios, entre otros, cuyo objeto es el mejoramiento de la Red vial, de acuerdo con los cuales el Instituto gira los recursos los cuales se manejan en una cuenta conjunta, en uno o varios desembolsos y el Ente Territorial se compromete a contratar las obras.*

*El Instituto efectuaba el registro en la subcuenta 142003 Anticipos sobre convenios y acuerdos, pero de conformidad con el concepto 20096-131182 y teniendo en cuenta que las obras no las realiza el Municipio sino terceros, se empezó a utilizar la cuenta 142402 En administración.*

*Al conocer el concepto 20102-140614 respecto del convenio 1224 de 2009 celebrado con el Departamento de Risaralda, que tiene la misma estructura de los demás, entendemos que la subcuenta que deberíamos utilizar sería la 142013 Anticipos para proyectos de inversión.”*

Señala además que *“cuando se suscribe al acta de recibo final de la obra y/o acta de liquidación hemos venido registrando el valor de la inversión en Vías a cargo del Instituto en la respectiva (sic) 1710 Bienes de Beneficio y Uso Público en Servicio y por la inversión en vías a cargo del Ente Territorial registramos la transferencia de la inversión mediante un débito a la cuenta 3208 Capital Fiscal. De acuerdo con el concepto 20102-140614 se debe hacer utilizando la subcuenta 580890-Otros*

*gastos ordinarios; esto implicaría que siempre sobrepase el límite del 5%, lo cual genera observación por parte de los Entes de Control a pesar de que se revele el hecho en las notas a los estados contables, en consecuencia sería conveniente la creación de una cuenta para obviar la observación”.*

Por lo anterior, consulta cuál es el tratamiento contable que el INVÍAS debe dar a los convenios interadministrativos que se celebran para el mejoramiento de vías o atención de obras de emergencia, las cuales se pueden realizar tanto en vías a cargo del Instituto como en vías a cargo del ente territorial.

Adicionalmente, adjunta a manera de ejemplo copia de los convenios interadministrativos 0577 de 2009, celebrado con Municipio de Hispania, y 2500 de 2009, celebrado con el Municipio de La Palma.

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a con-*

*tratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, en relación con el convenio celebrado con el Municipio de Hispania, la cláusula primera, señala como objeto del mismo: *"Por el presente convenio, el Municipio se compromete a ejecutar el MEJORAMIENTO DE VÍAS RURALES EN JURISDICCIÓN DEL MUNICIPIO DE HISPANIA DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA (...)"*.

Así mismo, el párrafo primero de la cláusula séptima, señala en relación con el giro y manejo de los recursos, que *"EL INSTITUTO girará el valor a su cargo dentro de los 90 días calendario siguiente, a la fecha de radicación de la solicitud de los desembolsos, o a la fecha en que se subsanen las glosas que le formule el INSTITUTO; en todo caso, los anteriores pagos estarán sujetos a la disponibilidad del PAC. Para estos efectos, se tienen previstos los siguientes desembolsos: a) Un primer desembolso del 50% del valor a cargo del INSTITUTO, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución de que trata la cláusula décima séptima de este documento. b) Un segundo desembolso equivalente al cincuenta por ciento restante (50%) del valor a cargo del INSTITUTO, cuando el Municipio certifique que ha comprometido el primer 50% entregado, la anterior certificación será suscrita por el Alcalde del Municipio y por el Interventor. Los recursos girados por el INSTITUTO con cargo al presente convenio, solo podrán ser utilizados para los gastos propios del mismo, tales como pólizas y seguros exigidos, servicios profesionales, trabajo de equipo, vallas informativas, materiales, mano de obra, horas máquina, transporte de materiales, ensayos de laboratorio, trabajos de topografía, entre otros, no podrán ser invertidos para el pago de costos de interventoría"*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en relación con el convenio interadministrativo 2500 de 2009, celebrado con el Municipio de la Palma, la cláusula primera del mismo señala como objeto que: *"EL MUNICIPIO deberá realizar el MEJORAMIENTO DE LAS VÍAS VEREDA EL HATO- A LA VEREDA MARCHA Y MURCA RÍO ARRIBA-ALPUJARRA. MUNICIPIO DE LA PALMA DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA"*.

De igual forma, la cláusula quinta del señalado convenio, establece en relación con el giro de los recursos que *"EL INSTITUTO girará al MUNICIPIO el valor a su cargo así: a) Un desembolso correspondiente al cincuenta por ciento (50%), previa aprobación de la garantía que debe constituir EL MUNICIPIO para garantizar el buen manejo y correcta inversión del aporte del INSTITUTO. b) El cincuenta por ciento (50%) restante se girará contra solicitud del MUNICIPIO previo envío del documento mediante el cual realizó la solicitud de incorporación de los recursos al consejo o ente que tenga dicha facultad asignada, en donde se pueda verificar el radicado de la solicitud. Dichos recursos estarán sujetos a la disponibilidad del PAC"*. (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, en relación con el hecho de que los saldos revelados en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios superen el 5% del total de la

cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, 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"*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se desprendan de los convenios interadministrativos celebrados por el INVÍAS para el mejoramiento de vías o atención de obras de emergencia dependerá de lo estipulado en las cláusulas de los mismos, en la medida en que en éstas se señalan el objeto, el alcance, los derechos y obligaciones de las partes, el uso que se les da a los recursos, los plazos, los anticipos y las formas de pago, entre otras.

En ese sentido, y considerando que el INVÍAS, en el caso de los convenios interadministrativos celebrados con los municipios de Hispania y La Palma, gira los recursos para la ejecución del objeto de los mismos una vez cumplidos los requisitos de perfeccionamiento señalados en las cláusulas de cada convenio, deberá reconocer 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 correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, en relación con el hecho de que los saldos revelados en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios superen el 5% del total de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, el INVÍAS deberá revelar en notas a los estados contables tal situación, por los saldos y los conceptos allí revelados. Así mismo, le informo que este Despacho está estudiando la posibilidad de crear la subcuenta específica para el reconocimiento de los gastos efectuados por el INVÍAS en el mejoramiento de la red vial a cargo de entidades territoriales.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144523 del 15-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1420</b> Avances y anticipos entregados <b>1970</b> Intangibles
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación del contrato de compraventa celebrado con la firma DIGITAL WARE S.A., para entregar una solución tecnológica integral de software y hardware comercial, que soporte la gestión del talento humano y consideraciones sobre la depreciación y amortización de activos.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8355</b> Ejecución de Proyectos de inversión
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Control de los bienes que se encuentran en las instalaciones físicas de la entidad bajo la responsabilidad del contratista en desarrollo de la ejecución de un contrato

Doctora  
LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS  
Coordinadora Sección de Contabilidad  
Fiscalía General de la Nación  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144523, mediante la cual informa que el 29 de diciembre de 2008, la FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN firmó el contrato de compraventa No. 148 con la firma DIGITAL WARE S.A., por valor de tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000.00) m/cte, cuyo objeto es: “*EL CONTRATISTA se obliga para con la FISCALÍA a entregar una solución tecnológica integral de software y hardware comercial, que soporte la gestión del talento humano acorde a las necesidades de la FGN y su proyección de crecimiento. El proyecto incluye su personalización, parametrización, implementación, capacitación, acompañamiento y la migración de la información actual (activos y retirados) a la nueva plataforma y la transferencia de conocimiento en el manejo y administración del aplicativo, según lo establecido en los pliegos de condiciones, (...)*”.

Informa la entidad: “(...) que aun cuando se recibieron equipos de cómputo y licencias de uso del software; los Supervisores del contrato no pueden garantizar un recibo a satisfacción de dichos componentes. Los equipos y licencia se encuentran en pruebas y ajustes de desarrollo; (...)”. Por lo anterior consulta:

“1. Debe hacerse el ingreso al almacén de los activos entregados por el Contratista, aun cuando los Supervisores no puedan certificar recibo a satisfacción hasta tanto no culmine el proceso de desarrollo y mientras exista la posibilidad de cambio en caso de que fallen las pruebas con los avances parciales del desarrollo del software? Para el caso de la licencia de uso del software, si no se ajusta para la Fiscalía, no es funcional y no se puede empezar hacer usufructo (sic) de dicho activo, ¿aun así debe ingresarse a los activos?”

2. De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, se debe iniciar la amortización y depreciación de los bienes aun cuando la Entidad no está utilizando los equipos en ambiente de producción, hasta tanto no sea entregado de manera integral la solución por el contratista”.

3. Teniendo en cuenta que los pagos incluyen porcentajes de avance en el desarrollo e implementación del software. ¿A qué cuenta contable debemos registrar los pagos por concepto de avances del contrato de desarrollo integral del software? ¿Cómo debemos registrar los bienes

que en la actualidad se encuentran en la entidad, bajo la supervisión del contratista para el desarrollo y pruebas del mismo?”.

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

## CONSIDERACIONES

### 1.1. Ingreso al almacén de los activos entregados por el contratista

Sobre este particular, es oportuno indicarle que el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, la siguiente: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”, y la pregunta realizada no se refieren puntualmente a la interpretación de Normas Técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

### 1.2. Reconocimiento contable de los desembolsos del contrato de compraventa para desarrollo e implementación de software.

En relación a la cuenta contable que se debe utilizar para registrar los pagos por concepto de avances del contrato de desarrollo integral del software, y a la pregunta sobre cómo reconocer los bienes que en la actualidad se encuentran en la entidad, bajo la supervisión del contratista para el desarrollo y pruebas del mismo, es importante tener presente que el acuerdo Modificadorio No. 2 al Contrato No. 0148 de 2008 celebrado entre la Fiscalía General de la Nación y Digital Ware S.A., por el cual “(...) las partes acuerdan; **PRIMERO:** Modificar la cláusula cuarta del contrato No. 0148 de 2008 y la cláusula primera del modificadorio 1, respecto al segundo, tercer y último pago de la siguiente manera: (...) **ÚLTIMO PAGO:** Correspondiente al 10% del valor del contrato, a la legalización e ingreso a satisfacción por parte del supervisor de los componentes de la plataforma computacional de la solución, lo anterior basado en los resultados de pruebas de estrés y rendimiento a través de software especializado, registro y seguimiento de los usuarios funcionales de las seccionales beneficiarias de la aplicación, bitácoras y pruebas satisfactorias de la ejecución del Capacity Planning por parte de Digitalware, en los cuales se evidencie y avale el cumplimiento de los parámetros

exigidos en el Anexo Técnico numeral 5, así como la atención de los niveles de servicio y suscripción del acta de liquidación de conformidad con el objeto contratado”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 61 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece: “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. 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 Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

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 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 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. 3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta”.

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, como “el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión”.

## 2.1. Depreciación y amortización de activos

El párrafo 119 relativo a los principios de contabilidad pública, del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen 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. 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).

Respecto al reconocimiento del software como activo intangible, 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 registran como gasto”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece: “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).

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).

En el mismo sentido, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa:

**Numeral 1.** “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).

**Numeral 6.** *“Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.*

*La adquisición de activos intangibles se registra debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación”.*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

**1.1. Ingreso al almacén de los activos entregados por el contratista**

Con respecto a si debe hacerse el ingreso al almacén de los activos entregados por el Contratista, aún cuando los Supervisores no puedan certificar el recibido a satisfacción hasta tanto no culmine el proceso de desarrollo, este Despacho se abstiene de pronunciarse dado que no es de nuestra competencia, advirtiendo que es un asunto propio de la esfera administrativa de la entidad.

**1.2. Reconocimiento contable de los desembolsos del contrato de compraventa para desarrollo e implementación de software.**

Teniendo en cuenta lo acordado por las partes en el Modificadorio No. 2 del contrato de compraventa No. 148 en el sentido de que el último pago se llevaría a cabo con la legalización e ingreso a satisfacción por parte del supervisor de los componentes de la plataforma computacional de la solución, se evidencia que la ejecución plena del contrato se encuentra

condicionada al recibo a satisfacción del bien contratado. En este orden de ideas, los recursos entregados al contratista deberían reconocerse y revelarse en la subcuenta que corresponda que identifica el respectivo concepto de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, hasta tanto, los supervisores certifiquen que la solución tecnológica integral de software y hardware cumple con las especificaciones señaladas en el contrato y demás documentos que hicieron parte del proceso.

Ahora, a efectos de controlar los bienes producto del contrato que se encuentran en las instalaciones físicas de la entidad bajo la responsabilidad del contratista en desarrollo de la ejecución del contrato, se pueden controlar en la cuenta de Orden Deudora, con débito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y crédito en la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

**2.1. Depreciación y amortización de activos**

Los bienes que no se encuentran en uso, o en un ambiente de producción, no son objeto de depreciación y amortización, toda vez, que la depreciación, al igual que la amortización, corresponden al reconocimiento de la pérdida de la capacidad operacional por el uso del activo, con el fin de asociar la contribución de los mismos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

En relación con el reconocimiento del software como activo intangible, 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, y en caso de que los aplicativos o software desarrollados cumplan con tales características para su reconocimiento como activos intangibles, la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo de pasivo en que se incurre para el desarrollo de dicho activo intangible, o de los anticipos generados.

En el caso de que los aplicativos o software desarrollados no cumplan con las características para su reconocimiento como activos intangibles, la entidad no debe reconocerlos en el cuerpo del Balance General; no obstante, puede informar mediante revelación de información cualitativa a través de las notas a los estados contables.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-145831 del 17-09-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1420</b>	Avances y anticipos entregados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el reconocimiento de anticipos entregados por la entidad contratante a contratistas para la ejecución de contratos o convenios	

Doctor  
 LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES  
 Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial  
 Dirección General de Apoyo Fiscal  
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145831, en la cual requiere concepto sobre tratamiento contable de los anticipos. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, manifestó en la Sentencia 13436 de junio 22 de 2001, lo siguiente: *“... 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.

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

### RÉGIMEN DE CONTABILIDAD

El párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública señala el Principio de Registro indicando que: "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida."

El párrafo 117 del mismo texto normativo señala en el principio de Devengo o Causación que: "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).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, describe 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."

Según la dinámica de dicha cuenta, esta 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

Con base en las consideraciones expuestas, los registros contables originados en la realización de convenios o contratos deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de registro y causación o devengo, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública.

Por lo anterior, podemos concluir que los anticipos entregados por la entidad contratante a contratistas y proveedores para la obtención de bienes o servicios, se deben registrar como un débito en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en la medida que avanza la ejecución del contrato y si hubiera legalizaciones o entregas parciales, la entidad contratante reconocerá el correspondiente gasto, costo o activo, de acuerdo con los informes de ejecución, facturas, actas o demás documentos soportes entregados por el contratista; y, por lo tanto, disminuirá la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148774 del 22-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>1420</b> Avances y anticipos entregados Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>		Consideraciones sobre el documento soporte para que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja legalice el anticipo entregado a la Universidad Industrial de Santander, en virtud del cumplimiento y finalización de las obras, cuando el acta de liquidación la suscribe la entidad que recibió el contrato en cesión

Doctora  
YURLAY CHINCHILLA LÓPEZ  
Contadora  
Contraloría Municipal de Barrancabermeja  
Barrancabermeja (Santander)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148774 en la cual nos informa que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja celebró en el 2008 un convenio interadministrativo del cual se realizó un anticipo del 50% con la Universidad Industrial de Santander, quien efectivamente ejecutó el total del anticipo. No obstante, la Universidad no pudo terminar a cabalidad el convenio y por tanto, se realizó cesión a otra entidad sin que se efectuara la legalización del anticipo y la liquidación del convenio firmado con la Universidad.

Por su parte, la entidad a la cual se le cedió el convenio lo ejecutó en su totalidad y se procedió a elaborar la respectiva acta final en la cual se especificaron los pagos efectuados, entre ellos el anticipo realizado a la Universidad Industrial de Santander, que se registró en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, el cual no se ha descargado de la contabilidad.

Por lo anterior, solicita que se le indique si esta acta de liquidación es soporte suficiente para descargar el saldo de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, correspondiente al anticipo entregado a la Universidad.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivos del Sistema de 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".

Los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los documentos soporte, señalan:

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

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

Los numerales 3.2 y 3.7 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, establecen:

#### **"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.*

(...)

*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.*

(...)

### 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.*

(...)

*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).*

Por su parte, 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.*

#### **DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

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

##### **SE ACREDITA CON:**

*El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances. (...)."*

### CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos. Por tanto, le corresponde establecer los requisitos que deben cumplir los diferentes documentos soporte que le permitan el registro de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales que le apliquen, garantizando que se acopie la evidencia suficiente de los hechos, transacciones y operaciones que dan origen a los registros contables, así como su disponibilidad de consulta.

Así las cosas, la Contaduría General de la Nación no es competente para indicarle si el acta de liquidación firmada con la entidad a la cual se le cedió el contrato inicialmente celebrado con la Universidad Industrial de Santander es el documento soporte idóneo para cancelar el saldo de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, dado que es un aspecto administrativo que debe definir la entidad de conformidad con las disposiciones legales y sus políticas internas.

\*\*\*

**1422- Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones:** Ver concepto 20107-144704

## 1424- Recursos entregados en administración

CONCEPTO 200911-137344 del 06-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los recursos asignados a la CREG administrados a través del contrato de fiducia mercantil, celebrado por el Ministerio de Minas y Energía con FIDUOCCIDENTE

Doctor

MEDARDO RODRÍGUEZ BECERRA

Coordinador Administrativo y Financiero

Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137344, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de las operaciones realizadas por la CREG a través de un contrato de fiducia mercantil.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 69 de la Ley 142 de 1994, en lo relacionado con la organización y naturaleza de las Comisiones de Regulación, expresa que “*Créanse como unidades administrativas especiales, con independencia administrativa, técnica y patrimonial, y adscritas al respectivo ministerio, las siguientes comisiones de regulación:*”

(...) 69.2. *Comisión de Regulación de Energía y Gas Combustible, adscrita al Ministerio de Minas y Energía.*

El artículo 85 de la citada ley, indica que “*Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año (...)*”

PARÁGRAFO 1o. Las Comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 21 de la Ley 143 de 1994, establece que “*La Comisión manejará sus recursos presupuestales y operará a través del contrato de fiducia mercantil que celebrará el Ministerio de Minas y Energía con una entidad fiduciaria, el cual se someterá a las normas del derecho privado. Estas disposiciones regirán, igualmente, los actos que se realicen en desarrollo del respectivo contrato de fiducia.*” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cláusula primera del contrato No. GSA-045 de 2008 de Fiducia Mercantil suscrito entre el Ministerio de Minas y Energía, en calidad de fideicomitente y la Fiduciaria de Occidente S. A. – FIDUOCCIDENTE, establece como objeto del contrato, el siguiente: “*El objeto del presente contrato es la administración, manejo e inversión por parte de la FIDUCIARIA de los recursos presupuestales asignados a la COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS (CREG), (...) los cuales serán transferidos por el FIDEICOMITENTE a título de Fiducia Mercantil, para la organización, operación, funcionamiento de la CREG e inversión de los mismos de acuerdo con lo previsto en la Ley de Presupuesto, el Programa Anual de Caja (PAC) y ley 143 de 1994*” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula segunda, señala que “*Con la firma del presente contrato EL FIDEICOMITENTE se obliga a transferir a la FIDUCIARIA los recursos presupuestales y los correspondientes movimientos presupuestales, (...) de la CREG. Los recursos antes mencionados serán entregados por el FIDEICOMITENTE, de acuerdo con el Programa Anual de Caja (PAC) aprobado para la CREG, de conformidad con las normas presupuestales.*”

En lo relacionado con las obligaciones de la Fiduciaria, la cláusula cuarta del citado contrato establece entre otras, las siguientes: “**1.-** Administrar y manejar los recursos presupuestales asignados a la CREG, para su operación y funcionamiento en la respectiva vigencia fiscal, (...) **3.-** Sufragar dentro de los términos establecidos en la propuesta, los gastos de funcionamiento y operación de la CREG, con cargo a los recursos recibidos del fideicomiso, previa solicitud del ordenador del gasto de la CREG, (...) **4.-** Celebrar y perfeccionar, dentro de las seis (6) horas siguientes al recibo de la orden de elaboración del contrato, los actos y contratos que se requieran para garantizar el pleno funcionamiento de la CREG, (...), previa solicitud del ordenador del gasto de la CREG. **5.-** Atender las obligaciones que surjan de los contratos celebrados, así como las relacionadas con las obligaciones laborales de los funcionarios vinculados a la planta de personal de la CREG, (...) **8.-** Remitir semanalmente a la CREG, los documentos soportes de los pagos realizados y de los ingresos recibidos (...), **17.-** Poner a disposición de la CREG, una cuenta a nombre del fideicomiso, bajo la modalidad de recaudo empresarial, para el recaudo de los recursos de la CREG provenientes de las contribuciones de regulación (...) **26.-** Efectuar el recaudo de las contribuciones y demás ingresos a que haya lugar a favor de la CREG, mediante la suscripción de un convenio de recaudo nacional con entidad (es) financiera (s)”.

La cláusula quinta, respecto a las obligaciones del Ministerio y de la CREG, señala que “**1.-** El MINISTERIO vigilará en coadyuvancia con la CREG el cumplimiento del contrato en los términos y condiciones pactadas para garantizar la finalidad de la contratación propuesta. (...) **2.-** La CREG, se compromete: (...) **b)** Cancelar mensualmente a la FIDUCIARIA el monto de la comisión fiduciaria, con sujeción a las estipulaciones pactadas en el contrato, previa presentación de la cuenta de cobro, (...).

Respecto al tratamiento contable en la CREG, el párrafo 125 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que “*Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*”

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en el siguiente sentido: “*Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fidu-*

ciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

En cuanto al tratamiento contable en el Ministerio de Minas y Energía, teniendo en cuenta que actúa como fideicomitente en el Contrato de Fiducia Mercantil celebrado con FIDUOCCIDENTE para la administración de los recursos presupuestales asignados a la CREG, es pertinente observar el numeral 12 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública participa como Fideicomitente, adoptado mediante la Resolución 585 de 2009, la cual señala que *“La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso”*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO en el siguiente sentido: *“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”*.

Del mismo modo, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como: *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”*.

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos presupuestales asignados a la CREG administrados a través del contrato de fiducia mercantil celebrado por el Ministerio de Minas y Energía con FIDUOCCIDENTE se reconocen así:

**1. Causación de los ingresos y recaudo de los recursos**

Una vez la Resolución de liquidación de la Contribución que deben cancelar la empresas vigiladas a la CREG se encuentre en firme, o se lleve a

cabo la venta de las publicaciones, la CREG debe proceder a reconocer la respectiva cuenta por cobrar, y como contrapartida el respectivo ingreso por contribución o por venta de las publicaciones.

En la medida en que se realice el recaudo de estos conceptos en el fideicomiso, con los informes suministrados por la fiduciaria, la CREG debe reconocer una cuenta por cobrar al Ministerio de Minas y Energía, debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la correspondiente cuenta por cobrar constituida por concepto de la causación del ingreso por contribución o por la venta de las publicaciones.

Por su parte, el Ministerio de Minas y Energía en su papel de fideicomitente del contrato de Fiducia Mercantil, debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y como contrapartida la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, a favor de la CREG.

**2. Pago de las obligaciones de la CREG**

En el momento en que la fiduciaria informe que ha realizado el pago de las obligaciones de la CREG, con cargo a los recursos del fideicomiso, la CREG debe registrar un debito en la cuenta y subcuenta respectiva del pasivo previamente constituido como consecuencia de la causación de los correspondientes gastos y como contrapartida la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, el Ministerio de Minas y Energía, disminuye los recursos administrados a través del fideicomiso, mediante un debito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Es de anotar, que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se constituye en una operación recíproca entre la CREG y el Ministerio de Minas y Energía, la cual es objeto de reporte en el formato definido por la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

CONCEPTO 200912-137867 del 18-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>1413</b> Transferencias por cobrar
		1.3	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los rendimientos financieros generados por la fiducia constituida para el funcionamiento de Transcaribe S. A., así como los destinados a financiar el proyecto	

Doctora  
HEIDY GARCÍA MONTES  
Directora Administrativa y Financiera  
TRANSCARIBE S. A.  
Cartagena (Bolívar)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137867, en la cual consulta el tratamiento contable de los rendimientos financieros, transferidos para el funcionamiento de Transcaribe S. A., así como los destinados a financiar el proyecto, los cuales son generados por los

aportes del Distrito de Cartagena de Indias al proyecto del Sistema de Transporte Colectivo, Masivo y Multimodal de Pasajeros en el Distrito de Cartagena de Indias y área de influencia, el cual es administrado a través de un encargo fiduciario. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 5.3 de la Cláusula 5 del convenio suscrito entre la Nación, el Distrito de Cartagena y Transcribe S. A., señala que *“La totalidad de los aportes realizados tanto por la Nación como por el Distrito deberán ser manejados por intermedio del encargo fiduciario constituido por Transcribe (...)”*.

El literal IV) del numeral 4.2, de la Cláusula 7, del Orosí No. 1 del Convenio señalado, expresa que *“Los rendimientos financieros de los recursos originados en los aportes del Distrito al Proyecto podrán ser utilizados para cubrir gastos de infraestructura del proyecto y/o funcionamiento de Transcribe”* (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 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”*.

La cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”*.

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 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”*.

En ese sentido, teniendo en cuenta que los rendimientos financieros generados por los aportes del Distrito de Cartagena al proyecto son de su titularidad, le corresponde al Distrito el reconocimiento de los rendimientos financieros. Por su parte, los recursos que recibe Transcribe S. A., los cuales provienen de posrendimientos generados por los aportes del Distrito al proyecto, deben reconocerse como un ingreso por transferencia.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y considerando que Transcribe S. A. constituye un encargo fiduciario para la administración de los recursos que financian el proyecto, los cuales son girados por la Nación y el Distrito directamente al encargo fiduciario, se debe tener en cuenta que para el reconocimiento de los rendimientos de los aportes del Distrito de Cartagena de Indias al Sistema Integrado del Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros del Distrito de Cartagena de Indias, se pueden presentar tres circunstancias a saber:

En el momento en que la sociedad fiduciaria informa a Transcribe S. A. sobre los rendimientos generados con los recursos entregados en administración, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario – Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Así las cosas, los rendimientos financieros generados por los aportes del Distrito de Cartagena de Indias constituyen un mayor valor del encargo fiduciario con independencia de que posteriormente sean destinados a financiar el proyecto o a cubrir los gastos de funcionamiento de Transcribe S. A.

Ahora, en relación con los recursos fruto de los rendimientos a que se refiere el literal IV del numeral 4.2, de la Cláusula 7, del Orosí No. 1 del Convenio celebrado, y que el Distrito le transfiera a Transcribe S. A., para cubrir su gastos de funcionamiento, una vez le sea notificado que le transferirán dichos recursos, Transcribe S. A. debe reconocer un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

De manera simultánea, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario – Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la Sociedad Fiduciaria le gire los recursos a la entidad, esta última debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda 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, cuando el Distrito de Cartagena de Indias, con base en los informes presentados por Transcribe S.A. o la Sociedad Fiduciaria conoce de los rendimientos generados por sus aportes al proyecto, debe reconocer un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Con la expedición del acto administrativo en el cual se reconoce la obligación a favor de Transcribe S. A. y se señala el valor a transferir, el Distrito reconoce un débito a la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Finalmente, cuando la Sociedad Fiduciaria gire los recursos a Transcribe S. A. el Distrito reconoce un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-138997 del 18-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos entregados en administración a FINAGRO destinados a cubrir los incentivos al seguro agropecuario	

Doctora  
 LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS  
 Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina (A)  
 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-138997, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que con el fin de resolver una consulta acerca del impuesto sobre las ventas (VA) pagado en la adquisición de una póliza de seguro agropecuario, subsidiada parcialmente por el Estado (Ley 101 de 1993, Capítulo XI), se solicita concepto sobre cuál debe ser el tratamiento contable en general por parte de las entidades estatales que otorgan los subsidios, y en especial respecto al de la prima de seguro agropecuario.

**CONSIDERACIONES**

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

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

*El párrafo 16 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala 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”.*

En ese sentido, el reconocimiento contable de incentivos por parte de las entidades contables públicas dependerá de la legislación que crea o reglamenta el incentivo, del sector y la actividad a la cual está destinado y a la forma en que se administran los recursos.

Ahora, en relación con el incentivo al seguro agropecuario, el artículo 84 de la Ley 101 de 1993 señala que “El Estado concurrirá al pago de las primas que los productores agropecuarios deban sufragar para tomar el seguro a que se refiere el artículo 1º. de la Ley 69 de 1993. Para el efecto, la Comisión Nacional de Crédito Agropecuario, podrá fijar valores porcentuales diferenciales sobre el monto de dichas primas que deberán ser asumidos a título de incentivo por el Estado, con cargo a los recursos

del Presupuesto General de la Nación, en un rubro especial asignado para tal efecto al Ministerio de Agricultura en el Presupuesto Nacional.

Para la efectividad y agilidad en el pago de este incentivo, el Ministerio de Agricultura podrá celebrar contratos de fiducia con sujeción a las disposiciones legales pertinentes”. (Subrayado Fuera de texto).

El artículo 1º de la Ley 69 de 1993, expresa que “Establécese el seguro agropecuario en Colombia como instrumento para incentivar y proteger la producción de alimentos, buscar el mejoramiento económico del sector rural, promoviendo el ordenamiento económico del sector agropecuario y como estrategia para coadyuvar al desarrollo global del país.

*El objeto del seguro es la protección de las inversiones agropecuarias financiadas con recursos de crédito provenientes del sistema nacional de crédito agropecuario o con recursos propios del productor, previendo las necesidades de producción y comercialización nacional e internacional y el desarrollo integral del sector económico primario”.*

Según información reseñada en la página web del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, “El Seguro Agropecuario es un mecanismo de protección a la inversión de los productores, amparándolos contra los riesgos climáticos que afecten los cultivos determinados en el Plan Anual de Seguros que expide el Ministerio para todo el territorio nacional. Los productores pueden suscribir el seguro a través de las diferentes compañías de seguros, en forma individual o colectiva, beneficiándose de un subsidio a la prima por parte del Gobierno Nacional”. (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 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(...)

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos entregados.

**SE ACREDITA CON:**

- 2- El valor de los gastos generados”.

Señala además 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 clasificados en otras cuentas”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de los incentivos otorgados por las entidades estatales dependerá de la legislación que crea o reglamenta el incentivo, del sector y la actividad a la cual está destinado y a la forma en que se administran tales incentivos.

Ahora, respecto al incentivo al seguro agropecuario concurriendo el pago de las primas respectivas, y teniendo en cuenta que en la actualidad el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR) entrega para su administración al Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO) los recursos destinados a cubrir los incentivos al seguro agropecuario, y que la transferencia de recursos se realiza a través de la Dirección General del Tesoro Nacional, el reconocimiento contable de dicho incentivo por parte del Ministerio, es el siguiente:

Cuando la Dirección General del Tesoro Nacional transfiera los recursos a FINAGRO, en nombre del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, el Ministerio debe reconocer un débito a la subcuenta 142402-En

administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Posteriormente, con base en los informes de ejecución de los recursos que presente FINAGRO, en los cuales se señalan los pagos realizados a la compañía aseguradora, el Ministerio debe reconocer 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, FINAGRO debe reconocer los recursos recibidos en administración y su ejecución, de conformidad con las normas contables expedidas por la Superintendencia Financiera de Colombia, toda vez que FINAGRO no aplica a nivel de documento fuente el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-140014 del 19-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1424</b> Recursos entregados en administración <b>5502</b> Salud
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del municipio de Medellín del contrato interadministrativo celebrado con la ESE-METROSALUD para la reposición de infraestructura del Hospital Infantil Concejo de Medellín-FASE 2.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5423</b> Otras transferencias
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Medellín del convenio de desempeño celebrado con la ESE-METROSALUD para el mejoramiento de la oportunidad, acceso y calidad en la prestación del servicio de salud a la población pobre y vulnerable

Doctora  
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO  
Contadora  
Municipio de Medellín  
Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-140014, 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 4600021898 y 46000021844 de 2009, suscritos entre el Municipio de Medellín y la Empresa Social del Estado (METROSALUD). 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. 4600021898

Conforme a la cláusula primera, el objeto del contrato es: "Gerencia y coordinación del proyecto reposición de infraestructura del Hospital Infantil Concejo de Medellín-FASE 2 Ejecución de obra, mediante vigencias futuras según Acuerdo Municipal No. 42 y viabilidad presupuestal 019."

En relación con las obligaciones de las partes, la cláusula tercera define que El Municipio de Medellín, se obliga a desembolsar el valor del contrato a la ESE Metrosalud de la siguiente forma: "Recursos de inversión: La suma de **Nueve mil ochocientos veintitrés millones setecientos noventa y siete mil quinientos setenta y nueve pesos M/L (\$9.823.797.579) (Presupuesto 2009)** una vez suscrita el acta de inicio y previa presentación y aceptación de la cuenta de cobro; el valor restante, **Once mil ciento trece millones quinientos mil pesos M/L (\$11.113.500.000) (Presupuesto 2010)**, una vez la ESE-Metrosalud presente el acta de adjudicación de la licitación de la obra, y la factura correspondiente, aprobada por el interventor del contrato.

Recursos de administración: el municipio de Medellín cancelará Cuatrocientos dieciocho millones setecientos cuarenta y cinco mil novecientos cincuenta y dos pesos M/L (\$418.745.952) (Presupuesto 2009) en pagos mensuales correspondientes al 2% del valor ejecutado por la ESE Metrosalud de los recursos de inversión, previa presentación de la factura e informe mensual de ejecución aprobado por el interventor del contrato".

Por su parte, 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).

De otra 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. Descripción.*

*Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...)."*

*"1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Descripción*

*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.*

*DINÁMICA*

*SE DEBITA CON:*

1- El valor de los derechos adquiridos soportados en los respectivos actos administrativos.

*SE ACREDITA CON:*

1- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos".

*"1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Descripción.*

*Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.*

*DINÁMICA*

*SE DEBITA CON:*

a) El valor de los recursos entregados.

b) El valor de los ingresos obtenidos.

*SE ACREDITA CON:*

1- El valor de los recursos reintegrados.

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

(...)"

*"1615- CONSTRUCCIONES EN CURSO. Descripción*

*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 (...) y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.*

*DINÁMICA*

*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.

(...)

*SE ACREDITA CON:*

1- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen 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.

*"1640-EDIFICACIONES. Descripción*

*Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente (...).*

*DINÁMICA*

*SE DEBITA CON:*

1- El costo de las edificaciones adquiridas a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición.

2- El valor de las edificaciones que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen, una vez cumplidos los trámites de legalización correspondientes.

3- El valor de las edificaciones trasladadas de otras cuentas.

4- El costo de las adiciones o mejoras.

*SE ACREDITA CON:*

1- El valor en libros de los inmuebles vendidos, destruidos, demolidos, cedidos, donados o permutados.

2- El valor de los inmuebles trasladados a mantenimiento o a propiedades de inversión."

*"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."*

**"2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Descripción.**

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 (...).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El giro de los recursos transferidos.

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de las transferencias causadas.

**"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."

**"3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Descripción.**

Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...) de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, (...).

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

**SE DEBITA CON:**

(...)

2- La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el período contable.

(...)

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.

(...)"

**"4428- OTRAS TRANSFERENCIAS. Descripción**

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.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de las transferencias causadas."

**"5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Descripción**

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.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El valor de las transferencias causadas."

**SE ACREDITA CON:**

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

**"5502-SALUD. Descripción**

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El valor de la causación por cada concepto.

**SE ACREDITA CON:**

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

**2. Convenio de desempeño No. 4600021844**

La cláusula primera del convenio suscrito entre el Municipio de Medellín y la Empresa Social del Estado Metrosalud, establece que tiene por objeto: "Convenio de Desempeño para Apoyar la red pública municipal para el mejoramiento de la oportunidad, acceso y calidad en la prestación de servicios de la población pobre vulnerable en la ESE Metrosalud".

De otra parte, en la cláusula tercera establece que: "VALOR Y DESEMBOLOSOS: El valor del presente CONTRATO asciende a la suma de MIL MILLONES DE PESOS (\$ 1.000.000.000). Se realizará un desembolso del 50% del total de los recursos una vez que METROSALUD entregue los soportes del recurso humano contratado por la ESE, por dicha cuantía. El saldo restante se cancelará previo informe de avance del cumplimiento de las obligaciones del contratista y aval del interventor hasta alcanzar \$1.000.000.000".

Con respecto a las obligaciones de la ESE Metrosalud, la cláusula cuarta establece entre otras actividades: "1. Proveer el recurso humano: médicos, enfermeras, odontólogos, personal auxiliar para fortalecer la oferta de servicios de la ESE. 2. Comprar insumos, material médico-quirúrgico, medicamentos requeridos para el adecuado funcionamiento de la red (...)."

A su vez, la cláusula quinta del convenio que establece las obligaciones del Municipio señala: "1) Cancelar a Metrosalud el valor correspondiente, de acuerdo con los desembolsos establecidos por las partes. 2) Vigilar el desarrollo y cumplimiento del objeto y las obligaciones por parte del Contratista. 3) Realizar reuniones periódicas con el contratista para evaluar la ejecución del contrato".

Para este convenio de desempeño, se deben aplicar los mismos principios contables invocados para el contrato interadministrativo 4600021898 y que se establecen en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

El párrafo 288 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), define las transferencias como *“los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores”*.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos, describe el grupo 54-Transferencias como *“las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales”*. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

### 1. Contrato interadministrativo No. 4600021898

Con base en las consideraciones expuestas, el contrato No. 4600021898 suscrito entre el Municipio de Medellín y la ESE Metrosalud, corresponde a un contrato para el fortalecimiento del patrimonio de esta última, teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos no está recaudando un ingreso derivado de la prestación de un servicio.

El Municipio de Medellín debe reconocer el valor de los recursos girados a la ESE Metrosalud, conforme lo señala el contrato, afectando un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En este caso hay lugar a reporte de operación recíproca en la subcuenta 142402 y la ESE Metrosalud reporta en la subcuenta 245301.

De otra parte, el Municipio de Medellín, a medida que se va ejecutando el contrato reconoce un débito en la subcuenta 550211-Fortalecimiento Institucional para la prestación de servicios de salud, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. En este caso no hay lugar a operación recíproca con la subcuenta 550211, dado que la ESE Metrosalud, no reconoce el valor recibido como un ingreso sino como patrimonio público incorporado.

Ahora bien, de acuerdo con la forma de pago establecida en el contrato, la ESE Metrosalud, reconoce los recursos recibidos en administración, debitando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 245301, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, a medida que se va ejecutando el contrato, Metrosalud debita la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y la contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y al mismo tiempo, debe reconocer las obras por la construcción del Hospital Infantil Concejo de Medellín-FASE 2, realizando un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, dado que el objeto del contrato es el fortalecimiento institucional del Hospital Infantil Concejo de Medellín-FASE 2.

Por último, una vez ejecutado y finalizado el objeto del contrato, la ESE Metrosalud, procederá a reclasificar la construcción en curso, con un débito en la subcuenta 164010-Clinicas y Hospitales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

### 2. Convenio de desempeño No. 4600021844

El convenio de desempeño celebrado entre el Municipio de Medellín y la ESE Metrosalud tiene como objeto financiar las actividades que se desarrollan con base en el mismo, contribuir a la continuidad del trabajo interinstitucional que permite el acceso oportuno a los servicios de salud de la población pobre y vulnerable y apoyar las necesidades de Metrosalud para proveer el recurso humano y la compra de insumos para su funcionamiento.

Teniendo en cuenta que los recursos entregados por parte del municipio de Medellín a la ESE Metrosalud corresponden a programas de salud, el tratamiento contable corresponde a un débito a la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y como contrapartida su correspondiente crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

De otra parte la ESE Metrosalud, reconoce las transferencias en la subcuenta 141314-TRANSFERENCIAS POR COBRAR de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Finalmente, el Municipio de Medellín, reporta la operación recíproca en las cuentas 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y la ESE Metrosalud reporta en las cuentas 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

**CONCEPTO 200912-138794 del 19-02-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b>	Recursos entregados en administración
		1.2	<b>3125</b>	Patrimonio público incorporado
<b>Subtema</b>			Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación de los rendimientos financieros generados de un convenio interadministrativo bajo la modalidad de gerencia de proyectos celebrado con el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE).	

Doctora

MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Educación Nacional

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200912-138794, con la cual se suministra la información solicitada por este despacho, para poder resolver la consulta inicialmente radicada con el expediente 200910-135974.

En la comunicación inicial se consulta sobre el tratamiento contable de los rendimientos financieros generados con los recursos del "Convenio Interadministrativo N° 337 de 2004" celebrado entre el Ministerio de Educación Nacional (MEN) y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), teniendo en cuenta que en este estipula que en caso de necesitarse, los mismos deben ser reinvertidos hasta en un 90% en el proyecto y, lo señalado por el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

En la consulta inicial, la Contaduría General de La Nación indicó que se pronunciaría sobre el tratamiento contable de los rendimientos financieros derivados del convenio 337 de 2004, hasta tanto el Ministerio de Educación Nacional realizara el análisis de tipo jurídico y administrativo, a la luz de la normatividad que le fuera aplicable y de los argumentos esgrimidos por el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, que le permitieran definir la titularidad de los recursos entregados a FONADE para la gerencia integral de proyectos.

Posteriormente, el MEN con relación al título bajo el que se entregan los recursos, informó: "El Convenio Interadministrativo No. 337 de 2004 fue suscrito con el propósito de aunar esfuerzos entre FONADE y el Ministerio de Educación Nacional para la realización de proyectos de infraestructura o dotación escolar oficial presentados por el Ministerio de Educación Nacional bajo la modalidad de gerencia de proyectos.

*De igual forma y teniendo en cuenta el concepto 20811-121295 emitido por la Contaduría General de la Nación, el cual en uno de sus apartes señala "En ese orden de ideas, la naturaleza jurídica de los convenios interadministrativos de gerencia de proyectos son de administración de recursos destinados a la ejecución de proyectos, donde se advierte los beneficios y responsabilidades de las partes intervinientes.", este (sic) Ministerio ha registrado contablemente en la subcuenta 142402 EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN dichos recursos".*

Ahora, con respecto a los rendimientos financieros, el Ministerio señala: "De igual forma y teniendo en cuenta los argumentos expuestos por el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008 el cual expresa: "En la medida en que la obligación

*adquirida por FONADE en un convenio de Gerencia Integral de Proyectos, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad", se puede establecer que los rendimientos financieros corresponden a FONADE".*

Así mismo, de acuerdo con lo establecido con los funcionarios de las entidades involucradas, convocadas a una reunión el 11 de febrero en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, los rendimientos financieros generados por los recursos que han sido entregados en calidad de pago por el Ministerio, son de propiedad de FONADE.

En tal sentido, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece con respecto a las siguientes cuentas:

1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: "Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias".

3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO: "Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

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

Su dinámica señala que se debita con: "(...) 4- La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación. (...)". Y se acredita con: "(...) 3- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable."

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes, donde se evidencia que los rendimientos financieros generados por los recursos entregados por el

Ministerio de Educación Nacional, para el desarrollo del convenio 337 de 2004 y su adicional 5 del 27 de mayo de 2008, son de propiedad de FONADE, al determinarse que deben ser reinvertidos en el citado proyecto como aporte de este, y en la medida que incrementan el saldo disponible de los recursos administrados con los que se incurre en gastos propios

del convenio, deben ser reconocidos por el MEN debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140770 del 12-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>5503</b> Agua potable y saneamiento básico
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Corporación para el Desarrollo sostenible del Norte y el Oriente Amazónico (CDA) del convenio interadministrativo de apoyo financiero para la construcción del relleno sanitario para el municipio de Mitú, con participación del Municipio y el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial

Doctora  
ZULMA CONSTANZA CLAVIJO  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Corporación para el Desarrollo Sostenible del Norte y el Oriente Amazónico  
Mitú (Vaupés)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140770, en la cual consulta el reconocimiento contable del aporte realizado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial para constituir un encargo fiduciario, así como el registro que debe realizar para ejecutar el convenio interadministrativo de Apoyo financiero con el municipio de Mitú y la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Norte y el Oriente Amazónico, al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

En relación con los Encargos Fiduciarios y la Fiducia Pública, el numeral 5º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, expresa: "...Los encargos fiduciarios que celebren las entidades estatales con las sociedades fiduciarias autorizadas por la Superintendencia Bancaria (Hoy Superintendencia Financiera), tendrán por objeto la administración o el manejo de los recursos vinculados a los contratos que tales entidades celebren..." (Subrayado y paréntesis fuera de texto).

El convenio número 147 de 2007, celebrado entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Norte y Oriente Amazónico y el Municipio de Mitú tiene por objeto "...apoyar financieramente con recursos de la Corporación, Municipio y Nación-Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial de la vigencia 2007 el Proyecto "CONSTRUCCIÓN DEL RELLENO SANITARIO PARA EL MUNICIPIO MITÚ DEPARTAMENTO DEL VAUPÉS a ejecutarse en el mismo municipio (...)" y de otros apartes es pertinente retomar:

En la cláusula segunda se establece: "**OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:** En cumplimiento del objeto del presente Convenio, el **MINISTERIO** se obliga a: 1. Entregar a la Corporación los recursos de apoyo financiero de la Nación establecidos en el Convenio, para el Proyecto "CONSTRUCCIÓN DEL RELLENO SANITARIO PARA EL MUNICIPIO DE MITÚ DEPARTAMENTO DEL VAUPÉS" 2. Se compromete a desarrollar y cumplir adicionalmente con las siguientes actividades: a) Contratar en nombre de la CORPORACIÓN y por mandato de esta, el cual se entienda otorgado con la firma del presente convenio, un encargo fiduciario donde se depositarán y administrarán los recursos de apoyo entregados por la Nación, la Corporación Autónoma Regional y el Municipio; b) Contratar la gerencia de proyecto encargada de realizar el seguimiento y contratar la interventoría de las obras (...)."

A su vez, la cláusula tercera, plantea: "**OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO:** En cumplimiento del objeto del presente convenio los **MUNICIPIOS**, se obligan a 1. *Aportar los recursos del Municipio establecidos en el convenio, para el desarrollo del proyecto.* 2. *Destinar los recursos entregados por las partes exclusivamente en la ejecución del proyecto "CONSTRUCCIÓN DEL RELLENO SANITARIO PARA EL MUNICIPIO DE MITÚ DEPARTAMENTO DEL VAUPÉS"* 3. *Aceptar que los recursos entregados por las partes mediante el presente convenio, sean administrados única y exclusivamente en el encargo fiduciario que para el efecto sea contratado a nombre de la CORPORACIÓN, por parte del MINISTERIO*".

La cláusula cuarta, estipula: "**OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN:** En cumplimiento del objeto del presente convenio, **la CORPORACIÓN** se obliga: 1. *Incorporar en su presupuesto los recursos de apoyo financiero aportados por el Municipio y la Nación a través del MINISTERIO.* 2. *Otorgar a través del presente convenio mandato irrevocable al MINISTERIO para que en su nombre realice el proceso de selección y contrate una entidad fiduciaria con el objeto de que administre los recursos de apoyo financiero que se aporten en virtud del presente convenio.* 3. *Abstenerse de iniciar cualquier proceso de contratación a financiar con los recursos aportados por las partes, hasta tanto se imparta la autorización por escrito por parte de la gerencia del proyecto que realizará el seguimiento de los recursos aportados mediante el presente convenio.* 4. *Aceptar que los recursos aportados por la Corporación mediante el presente convenio sean administrados única y exclusivamente en el encargo fiduciario que para el efecto sea contratado (...).*".

En la cláusula séptima se determina que: "**TRANSFERENCIA DE LOS RECURSOS:** Las partes transferirán los recursos a la **CORPORACIÓN** así: El 100% de los recursos de apoyo financiero se desembolsarán por parte del **MINISTERIO, LOS MUNICIPIOS** y la **CORPORACIÓN** a la cuenta que para tal fin se abra en el encargo fiduciario que contratará el **MINISTERIO** por mandato de la **CORPORACIÓN**".

Por otra parte, en la cláusula novena se define que "**PROPIEDAD DE LOS BIENES:** Los bienes que sean adquiridos o construidos con recursos del presente Convenio, pertenecerán al **MUNICIPIO** y a ellos se les aplicará lo dispuesto por el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994."

De otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública señala en los párrafos 288, 289 que:

"288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores".

"289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales".

En el Catálogo de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se define:

"1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

(...)

Se debita con: 1. El valor de los recursos entregados. 2. El valor de los ingresos obtenidos.

Se acredita con: 1. El valor de los recursos reintegrados. 2. El valor de los gastos generados. 3. El valor de los activos adquiridos. 4. El valor de los pasivos cancelados. (...). (Subrayado fuera de texto).

"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.

Se debita con: 1- El valor de las transferencias causadas.

Se acredita con: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable."

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se colige que el tratamiento contable para las situaciones planteadas por las entidades involucradas, es el siguiente:

### **1. RECONOCIMIENTO DE LOS RECURSOS APORTADOS A TRAVÉS DEL ENCARGO FIDUCIARIO, PARA EL DESARROLLO DEL CONVENIO 147 DE 2007**

La Corporación, en virtud del convenio número 147 de 2007 de Apoyo Financiero, donde se establece que los recursos se entregarán en administración a una Fiduciaria, registra su aporte debitando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario - Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN por el valor de \$20.000.000 y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El Ministerio y el Municipio registran el reconocimiento de la transferencia de los recursos que cada uno efectúa con un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **2. EJECUCIÓN DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO No. 147 DE 2007 CON LOS RECURSOS ENTREGADOS A TRAVÉS DEL ENCARGO FIDUCIARIO**

La Corporación, a medida que se va ejecutando el contrato, reconoce un débito en la subcuenta 550306-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO y un crédito a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para descargar la responsabilidad de la Sociedad Fiduciaria por los recursos entregados por la Corporación.

Por otra parte, el Municipio debe reconocer el total de los costos de la construcción del Relleno Sanitario con un débito en la subcuenta 164502-Planta de Tratamiento de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, dado que en la cláusula novena del convenio, señala que la propiedad de los bienes construidos, que sean adquiridos o construidos con recursos del convenio, pertenecerán a este.

\*\*\*

**CONCEPTO 20103-141746 del 21-05-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema		1.1	<b>1424</b>
		1.2	<b>1920</b>	Bienes entregados a terceros
		1.3	<b>4</b>	Ingresos
		1.4	<b>5</b>	Gastos
		1.5	<b>6</b>	Costos de ventas y operación
Subtema			Reconocimiento del contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo	

Doctora  
 LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN  
 Jefe División Nacional de Contabilidad  
 Universidad Nacional de Colombia  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141746, relacionada con un contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. El aporte económico realizado por la Universidad, por valor de cuatro mil doscientos cincuenta millones de pesos (\$4.250.000.000), destinado a los gastos generados por las actividades requeridas para la operación de la clínica y su mejoramiento locativo, fue registrado en la subcuenta 191014-Gastos de asociación, de la cuenta 1910-Cargos diferidos. Por lo anterior, solicita aclarar si la Universidad debe continuar registrando este tipo de aportes en esta subcuenta o debe realizarse la reclasificación de la misma.
2. Según lo contemplado en el contrato, los aportes de la Universidad en especie, tasados por un valor de mil doscientos millones de pesos (\$1.200.000.000), no constituyen el traspaso de la propiedad de los bienes, sino que corresponde al uso de los equipos médicos y de oficina, en las actividades de operación de la clínica. Por lo anterior, consulta si el reconocimiento del aporte en especie debe registrarse en la subcuenta 192009-Bienes muebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, o ¿cuál sería la cuenta a utilizar en este caso?
3. El numeral 14.5 Distribución de beneficios económicos, de la cláusula décima cuarta del contrato, establece que los asociados del Joint Venture, recibirán un beneficio económico en proporción a la participación pactada y con cargo a los recursos provenientes de las ventas de servicios efectivas mensuales.

Teniendo en cuenta que los resultados del ejercicio correspondientes a la vigencia 2008, si bien están certificados, no han sido aprobados por la Junta Directiva del Joint Venture, consulta si es pertinente tomar estos Estados Financieros como soporte para el reconocimiento de la pérdida, y cuáles serían las cuentas a utilizar para el reconocimiento de la pérdida obtenida.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 2.1 de la cláusula segunda del convenio de Joint Venture celebrado señala que *“Por virtud del presente convenio LA UNIVERSIDAD y la FUNDACIÓN se asocian bajo la figura del JOINT VENTURE para realizar la operación de la clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo (...)*

*con la finalidad de obtener los beneficios que cada una de las partes espera, de acuerdo con su naturaleza y actividad misional”.*

El numeral 14.1 de la cláusula catorce del convenio celebrado señala que *“La UNIVERSIDAD realizará para la ejecución de las actividades propias de la operación que garanticen una adecuada ejecución del objeto del Convenio a través de la idónea y eficiente prestación de los servicios de salud que presten en la Clínica Universitaria, un aporte equivalente a CINCO MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$5.450.000.000), los cuales se discriminan de la siguiente manera:*

El numeral 14.1.1 de la cláusula catorce establece en relación con los aportes económicos que *“La UNIVERSIDAD realiza un aporte económico por un valor de CUATRO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$4.250.000.000), los cuales serán empleados por el JOINT VENTURE exclusivamente en los gastos generados por las diferentes actividades requeridas para la operación Y EL MEJORAMIENTO LOCATIVO de la Clínica Universitaria. (...)*”.

El numeral 14.1.2 de la cláusula catorce señala en relación con los aportes en especie que *“La UNIVERSIDAD además de su participación en el convenio con un aporte económico, realizará una parte de su aporte a través del uso de los equipos médicos y de oficina (...) en las actividades propias de la operación de la Clínica Universitaria. El valor de este aporte se tasa hasta la suma de UN MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$1.200.000.000). Se entiende que la UNIVERSIDAD no traspasa la propiedad de los bienes muebles a que se hace referencia en este numeral, por lo que su aporte se constituye solamente en el uso que de tales bienes realizará el JOINT VENTURE para la operación de la clínica Universitaria”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 14.4 de la cláusula catorce expresa, en referencia a la participación de la Universidad Nacional y la Fundación Hospital San Carlos, que *“Para todos los efectos del presente convenio, de acuerdo con el valor de los aportes que cada una realiza para la ejecución del convenio, los porcentajes de participación que se acuerdan por las partes son:*

*UNIVERSIDAD: CINCUENTA POR CIENTO 50%*

*FUNDACIÓN: CINCUENTA POR CIENTO 50%”.*

El numeral 14.6 de la cláusula catorce establece que *“Todos los recursos con los cuales se realizarán los pagos relacionados con la operación de la Clínica Universitaria que deben efectuarse a terceros, proveedores y contratistas de bienes, servicios y en general los relativos a cualquier gasto que corresponda a la adecuación y operación de la Clínica Universitaria, serán administrados a través del ENCARGO FIDUCIARIO “JOINT*

VENTURE PROYECTO OPERACIÓN CLÍNICA UNIVERSITARIA CARLOS LLERAS RESTREPO que las partes acuerdan se debe constituir por el JOINT VENTURE para tal efecto y de acuerdo con un modelo de contrato previamente aprobado por el Comité Directivo, el cual permanecerá vigente durante todo el plazo del convenio.

A través del Encargo Fiduciario escogido por el Comité Directivo JOINT VENTURE se realizará el recaudo y distribución de los recursos provenientes de la venta de servicios o por concepto de la ejecución de otras actividades relacionadas con el objeto de este convenio". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la cláusula 17 del convenio, expresa que *"El presente convenio se somete a la legislación tributaria Colombiana aplicable a los Consorcios, de conformidad con lo señalado por la Sentencia C-414 de 1994 de la Corte Constitucional, de tal manera que en aplicación de los artículos 12 y 794 del Estatuto Tributario Colombiano, las partes asociadas en el presente Convenio responderán solidariamente y a prorrata de sus aportes y los beneficios obtenidos durante el respectivo período gravable. Para estos efectos la contabilidad del JOINT VENTURE servirá como soporte de los ingresos de cada uno de sus miembros para el pago de impuesto que deba cancelar cada uno de ellos de manera independiente.*

*El JOINT VENTURE o consorcio solicitará NIT y autorización de numeración para efectos de expedir facturas como tal. En la facturación se deberá señalar el porcentaje o el valor del ingreso que le corresponda a cada uno de los miembros en la operación y el NIT y razón social de cada uno de estos"*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2° del Capítulo XVIII, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, señala que *"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.* (Subrayado fuera de texto).

*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"*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN *"Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias"*.

Señala además, que la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS *"Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad*

*de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. (...)"*.

A su vez, establece que la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS *"Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados"*.

De otra parte, en relación con los ingresos, gastos y costos que se generen del convenio celebrado, el párrafo 117 del numeral 8° del Marco conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, señala en relación con el principio de causalidad 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"*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos financieros aportados por la Universidad Nacional de Colombia al contrato de asociación de riesgo compartido, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, los equipos médicos y de oficina entregados a la Clínica Universitaria, como aporte al convenio, para su uso en desarrollo de la ejecución del mismo, se reconocen en la subcuenta 192009-Bienes muebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por su valor en libros en el momento de la entrega.

Si existen valorizaciones, estas se deben reclasificar de la subcuenta 199967-Equipo médico y científico y 199968-Muebles, enseres y equipo de oficina, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la misma cuenta. De igual forma, se reclasificarán las subcuentas 324067-Equipo médico y científico y 324068-Muebles, enseres y equipo de oficina, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, a la subcuenta 324077-Otros activos, de la misma cuenta. Lo anterior, considerando que la Universidad no se desprende de la propiedad de los equipos médicos y de oficina entregados a la Clínica Universitaria.

Cabe resaltar que una vez los bienes son entregados para la ejecución del convenio, la Universidad debe proceder a reconocer mensualmente la alícuota de amortización del derecho que posee la entidad sobre los mismos.

De otra parte, en relación con el reconocimiento contable de las pérdidas originadas como resultado de la ejecución del convenio celebrado, se debe tener en cuenta que de conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, la Universidad debe reconocer el porcentaje o participación en los ingresos, gastos y costos que se deriven de la ejecución del convenio, y en ese sentido, al incorporar la parte que le corresponda de la totalidad de los bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos, no se requiere el reconocimiento contable de los resultados del convenio en forma separada, puesto que la Universidad Nacional al incorporar en su contabilidad los gastos y costos en que ha incurrido y la parte de los



ingresos que le corresponden por su participación en el convenio celebrado, cuando elabore el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental incorporará los resultados obtenidos en la operación controlada conjuntamente, esto es la utilidad o pérdida generada en el período que corresponda.

Así las cosas, a medida que se va ejecutando el convenio y con base en los informes financieros presentados a la Universidad Nacional, la entidad reconocerá el porcentaje de los ingresos que le corresponden afectando mediante un débito las subcuentas y cuentas que corresponda del Grupo 14-DEUDORES, y un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas de la Clase 4-INGRESOS. Una vez el encargo fiduciario recaude los dineros correspondientes a los ingresos, reconocerá un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en las subcuentas y cuentas que corresponda del Grupo 14-DEUDORES.

Así mismo, la Universidad reconocerá el porcentaje de los gastos y costos realizados que le correspondan mediante un débito a las subcuentas y cuentas respectivas de las Clases 5-GASTOS y 6-COSTOS, con contrapartida en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS.

Una vez el encargo fiduciario efectúe los pagos correspondientes, la Universidad reconocerá un débito en la subcuenta en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior considerando que el manejo de los recursos por el recaudo de los ingresos y el pago de los pasivos fruto de los costos y gastos son administrados por el encargo fiduciario contratado por el Joint Venture.

De otra parte, la Universidad Nacional debe revelar en notas a los estados contables una descripción de su participación en activos, pasivos, ingresos, gastos y costos fruto de la ejecución del convenio.

Ahora, si a la terminación del convenio de Joint Venture, y según lo pactado, se presentan utilidades o pérdidas por factores diferentes a los reconocidos anteriormente que generan un derecho o una obligación para la Universidad Nacional, en ese momento la entidad deberá proceder a su reconocimiento contable de conformidad con el principio de causación o devengo.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143331 del 04-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración <b>5550</b> Subsidios asignados Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de ISVIMED de los rendimientos y gastos generados en la celebración de encargo fiduciario de inversión con destinación específica para subsidios municipales

Doctor  
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ  
Contador  
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED)  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143331, en la cual consulta el tratamiento contable de los rendimientos y gastos generados como consecuencia de la celebración por parte del ISVIMED de un encargo fiduciario de administración y pagos, el cual se reconoció en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario - Fiducia de administración.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Las cláusulas primera, segunda, tercera, cuarta, sexta y séptima del encargo fiduciario de inversión con destinación específica subsidios municipales para el proyecto Mirador del Valle tercera y cuarta etapa celebrado entre el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED), quien actúa como constituyente y Alianza Fiduciaria, establecen:

**“PRIMERA:** El presente encargo se suscribe por parte del **INSTITUTO SOCIAL DE VIVIENDA Y HÁBITAT DE MEDELLÍN (ISVIMED)**, con el fin de garantizar la destinación específica de recursos apropiados vía resolutive para la adquisición de Vivienda Nueva de las Familias elegibles mediante resolución (...)

**SEGUNDA. OBJETO:** El objeto del presente encargo consiste en que **ALIANZA** reciba y administre en la **Cartera Colectiva Abierta**, los recursos entregados por el **CONSTITUYENTE (...)** para que una vez cumplidas las condiciones para la entrega de recursos que se mencionan más adelante, los transfiera de conformidad con las **INSTRUCCIONES contenidas en el presente documento.**

**TERCERA. BENEFICIARIOS:** “Son aquellas personas que, en virtud de una resolución realizada por **EL CONSTITUYENTE**, les sean asignados subsidios para obtener vivienda nueva en el Proyecto Mirador del Valle Tercera y Cuarta Etapa. El beneficio está integrado por el valor determinado en la resolución, (...)

(...)

**CUARTA. CONDICIONES PARA LA ENTREGA DE LOS RECURSOS A LOS BENEFICIARIOS:** “Los recursos recibidos del **CONSTITUYENTE** serán entregados atendiendo a las siguientes reglas:

(...)

1. El valor adjudicado no se entregará directamente a cada beneficiario, sino al proyecto Mirador del Valle Tercera y Cuarta Etapa, en caso de que el beneficiario no cumpla con los requisitos estipulados en la re-

solución de adjudicación, cada una de las cuales se deberá entregar (sic) a ALIANZA, los recursos serán reintegrados al Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED).

2. Los rendimientos financieros serán del proyecto.

(...)

**SÉXTA. OBLIGACIONES DEL CONSTITUYENTE: "EL CONSTITUYENTE adquiere las siguientes obligaciones:**

1. Entregar los dineros a ALIANZA (...)
2. Entregar a ALIANZA el detalle de los beneficiarios favorecidos (...)

(...)

**SÉPTIMA. OBLIGACIONES DE ALIANZA: ALIANZA tendrá las siguientes obligaciones:**

1. *Invertir los recursos recibidos en la Cartera Colectiva Abierta Alianza.*
2. *Rendir cuentas de su gestión (...)*

**NOVENA. REMUNERACIÓN FIDUCIARIA:** *La suma de un salario mínimo mensual legal vigente (1 smmlv) durante el término de vigencia del presente contrato, pagaderos mensualmente, (...) a partir de la entrega a ALIANZA de los dineros a administrar. En todo caso ALIANZA queda desde ya facultada para hacer la deducción de los fondos existentes, frente a inexistencia de recursos, el CONSTITUYENTE se obliga en forma personal e incondicional a pagar la remuneración".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la consideración primera y las cláusulas segunda, quinta y décima cuarta del Contrato número 237 de encargo fiduciario de administración y pagos celebrado entre el ISVIMED, quién actúa como fideicomitente, y la Fiduciaria Popular, establecen que:

"CONSIDERACIONES: **PRIMERA.** *Que el FIDEICOMITENTE tiene por objeto 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,*

(...)

**CLÁUSULA SEGUNDA-OBJETO:** *"El objeto del presente contrato es la constitución de un encargo fiduciario de administración y pagos denominado **ENCARGO FIDUCIARIO DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS- INSTITUTO SOCIAL DE VIVIENDA Y HÁBITAT DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN (ISVIMED)**, el cual se integrará con los recursos que serán entregados por el municipio de Medellín, para el proyecto habitacional (...),*

(...)

**CLÁUSULA QUINTA-OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA: (...)**

- 5.1. *Realizar los actos tendientes al desarrollo del objeto del encargo, de conformidad con las instrucciones impartidas por EL FIDEICOMITENTE.*
- 5.2. *Administrar los recursos en las Carteras Colectivas (...)*
- 5.4. *Realizar los pagos de conformidad con las instrucciones impartidas por el FIDEICOMITENTE (...)*
- 5.10. *Restituir al FIDEICOMITENTE los recursos que se encuentren en el encargo fiduciario al momento de su liquidación, (...)*
- 5.12. *Cobrase su comisión solo en la forma y oportunidad establecida en este contrato, (...)*

**CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA-GASTOS:** *"Serán con cargo a los recursos administrados en desarrollo del presente contrato los gastos que se generan por los pagos, transferencias o similares, giros y en general los*

*costos bancarios de orden nacional o internacional que se generen por la operación del negocio fiduciario, al igual que las tasas, contribuciones, impuestos y demás gastos tributarios a que haya lugar distintos a los que le corresponda asumir directamente AL FIDEICOMITENTE. (...)*

En lo relacionado con el tratamiento contable de los citados contratos, el párrafo 119 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 segundo inciso, y los numerales 1, 5, 6 y 28 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"(...) Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

#### 1. ENCARGOS FIDUCIARIOS

(...)

*Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de Causación o Devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, 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. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.*

(...)

#### 3. ENTREGA DE RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

*Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria, se registran debitando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.*

#### 6. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

*El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)*

#### 28. COMISIÓN DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

*En el caso de los encargos fiduciarios, la comisión que paga la entidad contable pública a la sociedad fiduciaria debe reconocerse como gasto, con independencia de que la misma se pague directamente o con los recursos entregados en encargo. Para el efecto, se debita la subcuenta 580237-Recursos entregados en administración, de la cuenta 5802-COMISIONES y se acredita la subcuenta 242551-Comisiones, de la cuenta 2425-ACREEDORES. El pago de la comisión se registra debitando la subcuenta 242551-Comisiones, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el pago lo efectúa directamente la entidad contable pública, o la subcuenta respectiva, de la cuenta*

*1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN si se paga con recursos del encargo". (Subrayado fuera de texto).*

Ahora bien, si en desarrollo del encargo fiduciario, la fiduciaria realiza inversiones en carteras colectivas, el ISVIMED debe reconocer un débito en la subcuenta 120204-Carteras colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Para la actualización de estas inversiones se debe aplicar el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, con base en la información suministrada por la fiduciaria.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe las siguientes cuentas, así:

**1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:** *"Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargos fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.*

(...)

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "1- El valor de los recursos entregados. 2- El valor de los ingresos obtenidos. Y se acredita con: "(...) 2- El valor de los gastos generados".

**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".*

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los encargos fiduciarios se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes objeto del contrato, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que le presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública.

Por tanto, considerando que el contrato de "encargo fiduciario de inversión con destinación específica subsidios municipales para el proyecto Mirador del Valle tercera y cuarta etapa" celebrado por el ISVIMED con ALIANZA FIDUCIARIA y el "Contrato número 237 de encargo fiduciario de administración y pagos celebrado entre el (...) ISVIMED y la Fiduciaria Popular S.A.", corresponden a instrumentos mediante los cua-

les la fiduciaria se compromete a administrar los recursos recibidos del ISVIMED, en el momento en que el ISVIMED entregue los recursos a la fiduciaria debe reconocer el hecho mediante un débito a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario - Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida que en desarrollo del objeto del contrato, la fiduciaria invierte en carteras colectivas, el registro corresponde a un débito en la subcuenta 120204-Carteras colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Para la actualización de estas inversiones debe aplicar el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, y reconocer los ingresos y gastos a que haya lugar con base en la información suministrada por la fiduciaria.

Así mismo, los gastos que se lleven a cabo a través del encargo fiduciario deben quedar reconocidos en la entidad contable pública por el concepto que corresponda. Razón por la cual, si el gasto ejecutado por la entidad corresponde a la entrega de los subsidios de vivienda a los beneficiarios de los mismos, con el acto administrativo mediante el cual se asignan dichos subsidios se registra un débito a la subcuenta 555001-VIVIENDA, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 243001-VIVIENDA, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

En el momento en que la fiduciaria en virtud del contrato, entregue los subsidios a los beneficiarios, debita la subcuenta 243001-VIVIENDA, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acredita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los gastos por comisión y los demás gastos deben reconocerse de acuerdo con su naturaleza, mediante un débito a la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVO. En lo relacionado con los pagos, si en las cláusulas del contrato se establece claramente que se realizarán con cargo a los recursos entregados en administración, el ISVIMED debe reconocer un débito a la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVO y como contrapartida un crédito a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el pago lo efectúa directamente la entidad contable pública.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-144063 del 18-08-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2 1.3	<b>1424</b> <b>5507</b> <b>5211</b>	Recursos entregados en administración Desarrollo comunitario y bienestar social Generales
Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos aprobados a pequeños productores del Proyecto Alianzas Productivas denominado Incentivo Modular otorgado a una Asociación de Productores, el cual es girado de una cuenta del Encargo Fiduciario a un Patrimonio Autónomo		

Doctor  
PEDRO MIGUEL SALAZAR SALAZAR  
Contador  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20106-144063 en la cual consulta cuál es el registro contable de los recursos aprobados a pequeños productores del Proyecto Alianzas Productivas del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. En concreto, se plantean allí las siguientes preguntas:

- “1. ¿El Incentivo Modular otorgado a una Asociación de Productores, el cual es girado de una cuenta del Encargo Fiduciario a un Patrimonio Autónomo se puede registrar contablemente a una cuenta del Gasto por el hecho de existir transferencia de recursos que dejarían de ser públicos, para quedar sujetas a normas de derecho privado?”
2. ¿El control de ejecución sobre cada Incentivo Modular asignado, se podría llevar a través de las cuentas de orden?”
3. ¿El saldo que se tiene actualmente en la cuenta de anticipos para proyectos de inversión, se puede reclasificar a la cuenta de Gastos, por tratarse de recursos girados a los Patrimonios Autónomos beneficiarias del Incentivo Modular?”

Se atiende su solicitud y cuestionamientos así:

### CONSIDERACIONES

En relación con los Encargos Fiduciarios, el numeral 5° del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, “por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, cuyo objeto es disponer las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales”, señala que: “(...) Sin perjuicio de la inspección y vigilancia que sobre las sociedades fiduciarias corresponde ejercer a la Superintendencia Bancaria y del control posterior que deben realizar la Contraloría General de la República y las Contralorías Departamentales, Distritales y Municipales sobre la administración de los recursos públicos por tales sociedades, las entidades estatales ejercerán un control sobre la actuación de la sociedad fiduciaria en desarrollo de los encargos fiduciarios o contratos de fiducia, de acuerdo con la Constitución Política y las normas vigentes sobre la materia.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en relación con el **Proyecto Apoyo a Alianzas Productivas (AAP)**, es necesario citar el artículo 10 del Decreto 321 del 28 de febrero de 2002, “Por el cual se reglamentan parcialmente las Leyes 101 de 1993 y 160 de 1994 en lo relativo a la asignación integral de asistencia e incentivos directos para apoyar subproyectos productivos sostenibles, en desarrollo del Proyecto Alianzas Productivas para la Paz.”, el cual enuncia que: “(...) Con el objeto de consolidar la estabilidad, la seguridad jurídica y el apoyo gubernamental a las (...)

alianzas productivas y sociales que promuevan el mantenimiento de la paz, se suscribirá un convenio entre la organización de productores, las empresas del sector privado y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (...). PARÁGRAFO 1o. Para asegurar los activos que se aporten u obtengan en desarrollo de las alianzas, y garantizar su destinación a las finalidades legales y reglamentarias correspondientes, en el convenio se acordará, en todos los casos, la constitución de un patrimonio autónomo con todos los bienes y recursos, el cual tendrá carácter irrevocable durante el término de ejecución del subproyecto. (...) (Subrayado fuera del texto).

Para el desarrollo del Proyecto AAP – Fase II, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR), y la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S. A. (FIDUCOLDEX), convinieron celebrar el *Contrato de Administración y Pago de Recursos del PROYECTO APOYO A ALIANZAS PRODUCTIVAS – II FASE – Encargo Fiduciario, No. 040/08*. Posteriormente, en cumplimiento de las disposiciones legales, la Fiduciaria suscribe un convenio de alianza, contrato de fiducia mercantil, en el que se acuerda la constitución de un patrimonio autónomo, y se establecen las directrices, condiciones y obligaciones que deben atender las entidades participantes involucradas en este contrato, en el cual se señala que:

**“PROYECTO APOYO A ALIANZAS PRODUCTIVAS –II FASE (AAP):** Es una propuesta empresarial de estructuración de subproyectos productivos participativos y sostenibles, y una política sectorial dirigida a la construcción de nuevas relaciones económicas y sociales en el campo, que coadyuven al desarrollo regional sobre bases de convivencia y paz.

(...)

**FIDEICOMITENTE:** Es la asociación o asociaciones con personería jurídica que conforman los productores participantes de la alianza.

(...)

(...) **EL FIDEICOMITENTE** declara que es beneficiario del subproyecto y que conforme con lo establecido en el *Convenio de Alianza, los recursos aportados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural deben ser canalizados (...)* para ejecutar el *Plan de Inversiones de la Alianza, lo cual permite que los recursos (...) sean ejecutados conforme a lo establecido (...).*

(...)

(...) **OBJETO DEL CONTRATO.** El objeto del presente contrato es la administración por parte de la **FIDUCIARIA**, del patrimo-

nio autónomo constituido por el **FIDEICOMITENTE**, con cargo al cual se realizarán los pagos y contrataciones que sean aprobados por el Comité Directivo del subproyecto conforme a lo establecido en el Plan de Inversiones contenido en el Convenio de la Alianza y de acuerdo con el Procedimiento señalado (...).

Cabe agregar que el MADR, por medio del Equipo de Implementación del Proyecto (EIP), será la instancia que desarrollará las labores de control financiero y operativo del proyecto y verificará periódicamente el cumplimiento de las obligaciones de: la(s) asociación(es) con personería jurídica que conforman los productores participantes de la alianza; la Fiduciaria que administra los recursos que hacen parte del Patrimonio Autónomo en los términos que se establecen en tal contrato y la Ley; el Comité Directivo, estructura organizativa que soporta el desarrollo de la alianza y toma las decisiones de ejecución de la misma con base en el Presupuesto aprobado y el plan operativo de la alianza; y la Organización Gestora Acompañante (OGA) que realiza las funciones tendientes a programar y desarrollar las acciones operativas, técnicas y de organización estructural de la alianza.

Por otra parte, en relación con los criterios a considerar en la preparación de la información contable relacionada con el tema objeto de consulta, de acuerdo con las Normas Técnicas Relativas a los Grupos que Integran el Gasto, los párrafos 286 y 289, indican que:

*“286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.*

(...)

*289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera del texto).*

Consecuente con la necesidad de disponer reglas para reconocer contablemente los hechos y transacciones relacionados con los negocios fiduciarios, la Contaduría General de La Nación expidió la Resolución No. 585 de 2009, por medio de la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP). En el artículo 5° de este texto normativo se indica que:

*“Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.”*

*El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes (...).*

*Para dar cumplimiento al procedimiento contable que se señala a continuación, la entidad contable pública debe solicitar a la sociedad fiduciaria, la información suficiente para un adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos.” (Subrayado Fuera del texto).*

Cabe citar entonces los siguientes párrafos del Procedimiento Contable al que hace referencia la Resolución citada, para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública Participa como Fideicomitente, el cual se incluye en el Manual de Procedimientos-MP del Régimen de Contabilidad Pública (RCP):

*“El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. (...)*

## 5. ENTREGA DE RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

*Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria, se registran debitando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...).*

(...)

## 12. FIDUCIA MERCANTIL

*La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. (...).” (Subrayado fuera del texto).*

En este orden de ideas el CGC incluye las subcuentas y cuentas siguientes:

- Subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, correspondiente a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuya descripción es 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.”*
- Cuenta 5211-GENERALES, cuya descripción indica que: *“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.”*
- Subcuenta 550705-Generales, correspondiente a la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, cuya descripción es 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.”*

## CONCLUSIÓN

1. Teniendo en cuenta lo dispuesto por la Ley y según la información suministrada relacionada con el particular, el registro contable de los recursos aprobados a pequeños productores del Proyecto Apoyo a Alianzas productivas-II Fase, se realiza así:

Primero, el AAP II Fase es un proyecto que se ejecuta bajo la responsabilidad del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (MADR), por lo tanto al constituir un contrato de Encargo Fiduciario, cuya finalidad es administrar los recursos asociados al proyecto, el MADR debe reconocer el giro de los recursos a la Fiduciaria mediante un débito a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, correspondiente a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En este primer momento los recursos son parte aun de los activos del Ministerio, ya que su entrega a la Sociedad Fiduciaria es en calidad de administración y los recursos continúan siendo responsabilidad del MADR.

Segundo, para garantizar que los activos aportados en desarrollo del AAP-II Fase, se destinen a las finalidades legales y reglamentarias correspondientes, se suscriben contratos de fiducia mercantil, mediante los cuales se acuerda la constitución de Patrimonios Autónomos<sup>6</sup> a nombre de la(s) asociación(es) con personería jurídica que

<sup>6</sup> Contrato de Fiducia Mercantil de administración y pago suscrito entre FIDUCOLDEX y la(s) asociación(es) de productores de la alianza, aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia mediante oficio No. 262008079631 del 14 de abril de 2009.

conforman los productores participantes y beneficiarios del proyecto, quienes son los fideicomitentes, buscan así asegurar que los recursos allí trasladados tengan exclusiva destinación al desarrollo de la alianza, y se apliquen conforme al cumplimiento de lo establecido por el proyecto AAP-II Fase.

Consecuentemente, al formalizar la entrega de los recursos a los beneficiarios del proyecto, es decir, en cuanto los Recursos entregados en Administración que previa instrucción escrita del Ministerio, se giren a estos Patrimonios Autónomos, donde el fideicomitente no es el MADR sino los beneficiarios del proyecto, los recursos, en los términos del Régimen de Contabilidad Pública, dejan de ser Activos del Ministerio, para constituirse como un Gasto. Cuando esto ocurre, se deben reconocer mediante un débito a la subcuenta 550705-Generales, correspondiente a la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, si los recursos destinados por la entidad se orientan y contribuyen al bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población beneficiaria de los proyectos AAP<sup>7</sup> o mediante un débito a la subcuenta correspondiente a la cuenta 5211-GENERALES, si no se cumple con la descripción anteriormente citada, y se relacionan con el desarrollo de la operación básica de la entidad contable pública; y un crédito a la subcuenta 142404-Encar-

go fiduciario-Fiducia de administración, correspondiente a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Clasificar el Incentivo Modular en las cuentas del Activo o del Gasto, depende de si el Incentivo Modular es parte de los recursos entregados en administración a la Fiduciaria, o ha sido asignado a algún Patrimonio Autónomo cuyo fideicomitente es el beneficiario del proyecto, distinto al MADR. Cuando se trasladan al Gasto, la entidad será la encargada de decidir si continúa llevando algún tipo de control de estos recursos por medio de las Cuentas de orden, de acuerdo con la disposición y necesidad de información asociada al control financiero y operativo del proyecto.
3. El saldo que se tiene actualmente en la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, debe reclasificarse a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si los recursos han sido entregados a la fiduciaria y aún no han sido ejecutados conforme a lo definido en el proyecto AAP-II Fase, es decir, aún no se han girado los recursos del Incentivo Modular al Patrimonio Autónomo correspondiente; o en caso contrario, por ya considerarse aplicados conforme a los requisitos del AAP-II Fase, deben reconocerse en la subcuenta 550705-Generales, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, o a la subcuenta de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda, si los recursos ya fueron girados a los Patrimonios Autónomos de los beneficiarios del Incentivo Modular.

\*\*\*

<sup>7</sup> Otros factores que determinan el reconocimiento del Gasto Público Social, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública es que son: "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 (...)"

**CONCEPTO 20106-144543 del 31-08-10**  
Sustituye el concepto 20105-142967 del 23-06-10

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>1424</b>	Recursos entregados en administración
		1.2	<b>1470</b>	Otros deudores
		1.3	<b>3265</b>	Recursos de cofinanciación
	Subtema		Reconocimiento de los recursos que reciben los entes gestores de los proyectos de los convenios de cofinanciación de sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas integrados de transporte	

Doctora

CAROLINA CAMACHO BOLÍVAR

Coordinadora Unidad de Transporte Masivo

Ministerio de Transporte

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144543, relacionada con el registro contable de los aportes por fuente de financiación de los Proyectos SITM, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que le corresponde al Ministerio de Transporte a través de la Unidad Coordinadora del Proyecto (UCP), ejercer la función de seguimiento a la política Nacional de Transporte Urbano y Masivo, que incluye el seguimiento a la ejecución de las obligaciones contractuales de los convenios de cofinanciación por la Nación suscritos con las entidades territoriales para cofinanciar los proyectos de Sistema Integrado de Transporte Masivo del País y de las políticas contenidas en los documentos CONPES.

Señala además que mediante el concepto 20087-116601 la Contaduría General de la Nación estableció el procedimiento para el registro de los

recursos de cofinanciación recibidos por los entes gestores de la Nación y los entes territoriales, señalando que: "(...) deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. El control de la ejecución de las obras debe realizarse a través de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con contrapartida en la cuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión.

Con las actas de obra, los entes gestores disminuirán los valores registrados en las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, considerando que los costos asociados a la adquisición de la infraestructura serán incorporados por los Municipios partícipes en la proporción que les corresponda".

Informa además que mediante el concepto 20105-142967 la Contaduría General de la Nación señaló que: *“Cuando los entes gestores actúan en calidad de ejecutores y no como propietarios de los componentes que integran la infraestructura del sistema, corresponde una vez le sea notificada la transferencia de los recursos, reconocer las transferencias para proyectos de inversión, efectuando un débito a la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la Cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442802- Para Proyectos de Inversión, de la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS”.*

Adicionalmente, manifiesta que el Manual Financiero establece la dinámica contable para el registro de los aportes al proyecto del Sistema Integrado de Transporte Masivo, de acuerdo a los convenios de cofinanciación suscritos con la Nación, los entes territoriales y los entes gestores, de la siguiente manera:

**Causación de los aportes por cobrar:** Al comenzar cada periodo contable se debe efectuar la causación del ingreso por transferencias de la Nación y de los Municipios o entes territoriales, de acuerdo al perfil de los aportes definidos en el convenio de cofinanciación a precios corrientes, por lo cual se registra un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

**Registro del ingreso efectivo:** Al recibir la transferencia de los aportes, como esta se deposita directamente en la cuenta asignada en la fiduciaria, se registra un débito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario – Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por lo anterior consulta:

1. Considerando que en el concepto 20105-142967 no es claro el momento de la notificación de la transferencia de recursos a los entes gestores, en el entendido que no hay una notificación real sino que esta se da solo en el momento en que se realiza la transferencia de los recursos a la fiducia, cuál es el momento real para el registro de las transferencias por cobrar de los recursos de cofinanciación de la Nación y los entes territoriales, es decir si es cuando el ente gestor presenta la cuenta de cobro, o cuando se realiza el giro de los recursos a la sociedad fiduciaria.
2. Solicita concepto respecto a la pertinencia de continuar utilizando como contrapartida de la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en el entendido que con el concepto 20105-142967 se establece que la contrapartida corresponde a la subcuenta del ingreso 442802-Para Proyectos de Inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y los proyectos del Sistema Integrado de Transporte Masivo no deben registrar cuentas de ingresos, gastos, ni patrimonio debido a que los entes gestores actúan en calidad de ejecutores del convenio y no como propietarios de los componentes que integran la infraestructura del sistema y el concepto 20087-116601 determina que los recursos de cofinanciación recibidos por los entes gestores de la Nación y de los Entes Territoriales deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

## CONSIDERACIONES

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 numeral 11, del Capítulo XIX, 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 negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala en referencia a los encargos fiduciarios con recursos de otras entidades contables públicas que *“La entidad contable pública que recibe los recursos, a través del encargo fiduciario, debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN”.*

*Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar los recursos recibidos y entregados en administración. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que esta los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda”.*

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”.*

Señala además que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos que reciben los entes gestores de los proyectos de los sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas, se reconocen mediante un débito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, considerando que dichos recursos son girados por la Nación y por los entes territoriales directamente a la sociedad fiduciaria encargada de su administración. Dicho reconocimiento se realizará una vez le sea notificado a la entidad ejecutora del proyecto el giro de los recursos correspondientes y no al inicio de la vigencia con base en el presupuesto de la entidad, por lo cual se recomienda que existan adecuados flujos de información entre la entidad que gira los recursos, el ente gestor de los proyectos y la sociedad fiduciaria con el fin de garantizar la oportunidad de los registros contables.

Ahora, como mínimo al finalizar cada mes la entidad contable pública debe ajustar los saldos reconocidos en las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria en donde se debe señalar los recursos girados por la Nación y los entes territoriales, así como el uso de los mismos, e informar el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que esta los incorpore en su información contable.

Por lo anterior, este Despacho sustituye con lo anteriormente expuesto lo señalado en el concepto 20105-142967, en lo relacionado con el recono-

cimiento contable de los recursos de cofinanciación que reciben los entes gestores de los proyectos de los sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas integrados de transporte masivo.

De otra parte, es de anotar que la entidad propietaria de la infraestructura de los sistemas integrados de transporte debe incorporar dentro de sus activos la infraestructura física del sistema, para lo cual, los recursos

de cofinanciación recibidos deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 147088-Recursos de cofinanciación, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES con crédito a la subcuenta 326501-Nación o 326503-Municipio, de la Cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

En ese orden de ideas, no es viable que las entidades gestoras de los proyectos apliquen el procedimiento contable por ustedes planteado.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20108-145877 del 20-09-10</b>			
<b>Deroga el concepto 200912-137746 del 06-01-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.3	<b>8355</b> Ejecución de proyectos de inversión
		1.4	<b>9355</b> Ejecución de proyectos de inversión
<b>Subtema</b>		Reconocimiento, por parte de METROLÍNEA, de los recursos recibidos de la Nación y de las entidades territoriales, para la realización del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del área metropolitana de Bucaramanga	

Doctor  
FÉLIX FRANCISCO RUEDA FORERO  
Representante Legal  
METROLÍNEA S. A.  
Bucaramanga (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145877 en la cual nos informa que METROLÍNEA S. A., ha realizado la causación de los aportes por cobrar a la Nación producto de la celebración del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado de transporte público urbano de transporte masivo de pasajeros del Área Metropolitana de Bucaramanga, atendiendo las disposiciones del Manual Financiero emitido por el Ministerio de Transporte, el cual dispone: "Al comenzar cada periodo contable se debe efectuar la causación del ingreso por transferencias de la Nación y de los municipios o entes territoriales, de acuerdo al perfil de los aportes definidos en el convenio de cofinanciación a precios corrientes. Se debita la subcuenta 141314-Transferencias por cobrar, (...) y se acredita la subcuenta 245301-Recursos recibidos en Administración (...).

Por lo anterior, solicita concepto relacionado con el registro contable de los aportes que en virtud del convenio recibe METROLÍNEA, dado que el organismo de control considera que se ha presentado sobreestimación en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Es de anotar que mediante correo electrónico, la Doctora Candelaria Daza, Contadora de la entidad aclara que la ejecución de las obras del Sistema Integrado de Transporte Masivo, se lleva en cuentas de orden y no en cuentas de balance por tratarse de bienes propiedad de los municipios y no de la empresa.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 4 y 7 del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del área metropolitana de Bucaramanga, establecen que:

**Cláusula 1. Objeto.** "El presente Convenio de Cofinanciación tiene por objeto definir los montos que la Nación, Bucaramanga y el Área Metro-

politana aportarán para la financiación del proyecto SITM, las vigencias fiscales en las cuales deberán realizarse dichos aportes y las condiciones bajo las cuales deben realizarse los correspondiente desembolsos".

**Cláusula 4. Reglas relativas a los Aportes.** (a) Los recursos que aportará la Nación de acuerdo con la Cláusula 2.2. (a) del presente Convenio, se entregarán a Metrolínea para tal efecto, (...) y se destinarán exclusivamente a la financiación del proyecto.

(...)

(c) Los recursos que aportará la Nación de acuerdo con la Cláusula 2.2.(a) del presente Convenio, se entregarán a Metrolínea, como entidad titular del SITM, a través del encargo fiduciario que deberá constituir Metrolínea para tal efecto, (...)

(d) Los aportes descritos en el presente Convenio y realizados por la Nación solo podrán ser destinados por Metrolínea al pago de los componentes del Proyecto del SITM incluidos en el Anexo 1,

(...)

(g) Los aportes de la Nación están sujetos al cumplimiento de las obligaciones legales y las contractuales de Bucaramanga, del Área Metropolitana y de Metrolínea contenidos en este Convenio.

## Cláusula 7. Obligaciones especiales de las Partes

7.1. *Obligaciones especiales de la Nación.*

(a) Una vez Bucaramanga y el Área Metropolitana cumplan con sus obligaciones legales y contractuales, hacer entrega de los recursos a los que se refiere la Cláusula 2.2. a) del presente Convenio a Metrolínea en los términos previstos en el presente Convenio (...)

(...)

7.4. *Obligaciones especiales de Metrolínea*



(a) *Administrar y ejecutar los recursos aportados por la Nación, Bucaramanga y el Área Metropolitana en los términos del presente Convenio y de acuerdo con las normas legales vigentes.*

(...)

(f) *Recibir los recursos provenientes de la Nación, Bucaramanga y el Área Metropolitana, de acuerdo con los mecanismos establecidos para este efecto en el presente Convenio.*

(...)

(m) *Rendir cuentas de su gestión como ejecutor del Sistema a Bucaramanga, al Área Metropolitana y al Grupo Interno de Trabajo para el Seguimiento de los Proyectos de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo del país, del Ministerio de Transporte (...)*

(n) *Constituir el Encargo Fiduciario de acuerdo con la Cláusula 5 del presente Convenio” (Subrayados fuera de texto).*

Por su parte, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 20106-144543 del 31 de agosto de 2010, dirigido a la Doctora Carolina Camacho Bolívar, Coordinadora Unidad de Transporte Masivo del Ministerio de Transporte, en el cual estableció que:

*(...) los recursos que reciben los entes gestores de los proyectos de los sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas, se reconocen mediante un débito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, considerando que dichos recursos son girados por la Nación y por los entes territoriales directamente a la sociedad fiduciaria encargada de su administración. Dicho reconocimiento se realizará una vez le sea notificado a la entidad ejecutora del proyecto el giro de los recursos correspondientes y no al inicio de la vigencia con base en el presupuesto de la entidad, por lo cual se recomienda que existan adecuados flujos de información entre la entidad que gira los recursos, el ente gestor de los proyectos y la sociedad fiduciaria con el fin de garantizar la oportunidad de los registros contables.*

*Ahora, como mínimo al finalizar cada mes la entidad contable pública debe ajustar los saldos reconocidos en las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria en donde se debe señalar los recursos girados por la Nación y los entes territoriales, así como el uso de los mismos, e informar el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, para que esta los incorpore en su información contable”.*

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas, así:

8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: *“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión”.*

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: *“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión”.*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los recursos recibidos por METROLÍNEA S. A., de la Nación y de las entidades territoriales, los cuales son girados directamente por estas entidades al encargo fiduciario celebrado por METROLÍNEA, para su administración, se reconocen en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que a METROLÍNEA en su calidad de gestora del Sistema Integrado de Transporte Masivo, le corresponde la administración de los recursos, la ejecución del proyecto, y la posterior entrega de los bienes a la entidad territorial.

Como mínimo al finalizar cada mes, METROLÍNEA debe ajustar los saldos reconocidos en las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria en donde se debe señalar los recursos girados por la Nación y los entes territoriales, así como su uso.

Es de anotar que METROLÍNEA deberá efectuar la acumulación de la información del proyecto de inversión, en sus componentes de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), o un débito en la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de pasivos e ingresos.

Con la expedición de este concepto este Despacho deroga lo establecido en el concepto 200912-137746 del 06 de enero de 2010, expedido para METROLÍNEA, en lo relacionado con el reconocimiento de los recursos recibidos de la Nación para la financiación del proyecto del sistema integrado de transporte masivo, dado que en su oportunidad no se dispuso del convenio respectivo.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146111 del 12-10-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS		
	Tema	1.1	<b>1424</b>	Recursos entregados en administración	
		1.2	<b>1420</b>	Avances y anticipos entregados	
		1.3	<b>5508</b>	Medio ambiente	
		1.4	<b>3208</b>	Capital Fiscal	
		1.5	<b>16</b>	Propiedades, planta y equipo	
Subtema		Reconocimiento por parte de la CAS del convenio para la ejecución del proyecto de "DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE" con recursos de la Nación, el departamento, el municipio y la misma corporación, mediante un encargo fiduciario			

4	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	Consideraciones para el establecimiento de un mecanismo alternativo que le permita a la CAS la causación y el cobro de bajas cuantías por concepto de la tasa retributiva	

Doctor

ORLANDO PIMIENTA PÉREZ

Contador

Corporación Autónoma Regional de Santander (CAS)

San Gil (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146111 en la cual nos solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La CAS celebró un Convenio interadministrativo de Apoyo Financiero entre el Ministerio del Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, el departamento de Santander y el municipio de San Gil para la descontaminación del río Fonce, para lo cual se ha convenido entre las partes que el bien que se está construyendo (interceptores de aguas residuales) será recibido por la empresa ACUASAN ESP, que pertenece al municipio de San Gil. Actualmente, el proyecto se encuentra en ejecución por parte de la CAS a través del contratista que obtuvo la licitación del mismo. Por lo anterior, consulta:

- ¿Cuál es la cuenta que se debe emplear para el registro del anticipo entregado al contratista para la obra y como se debe realizar la amortización del mismo en la contabilidad del CAS?
- ¿Cuál es el procedimiento que se debe aplicar para el traspaso del bien a ACUASAN ESP, si la entrega se hace al finalizar el proyecto o se deben efectuar entregas parciales desde el punto de vista contable?
- La CAS registra los recursos que recibe del sector eléctrico (artículo 45 de la Ley 99 de 1993) en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por lo cual, consulta si es correcto el tratamiento contable aplicado por la entidad, o en caso contrario se le indique en qué cuentas debe efectuar el registro?
- Un porcentaje de los ingresos no tributarios que recibe la CAS, se trasladan al Fondo de Compensación Ambiental, para lo cual afecta la subcuenta 542390-Otros transferencias y como contrapartida la subcuenta 240315-Otras transferencias. Por tanto, consulta si son correctas las subcuentas empleadas para el registro del traslado de estos recursos a dicho fondo?

- La Corporación Autónoma Regional factura lo correspondiente a la tasa retributiva, y dentro de este proceso ha liquidado valores inferiores a \$10.000 por un año completo de monitoreo a los agentes contaminantes. Por tanto, consulta si es obligatorio facturar estas cuantías tan bajas o se podría manejar un proceso alternativo para su causación y cobro, considerando que resulta muy costoso para la entidad preparar una factura y enviarla al deudor.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### Recursos aportados por las entidades partícipes del convenio Interadministrativo de apoyo financiero

Las cláusulas 1, 2, 3, 4, 5 y 8 del Convenio de apoyo financiero No. 00110 celebrado entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial establecen que:

**"PRIMERA.** El objeto del presente convenio es apoyar financieramente con recursos de la Nación, el MUNICIPIO, el DEPARTAMENTO, y la CORPORACIÓN para la ejecución del proyecto de "DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE" a ejecutarse en el mismo municipio, del Departamento de Santander.

**SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL MINISTERIO:** 1. Entregar a la CORPORACIÓN los recursos de apoyo financiero de la Nación establecidos en el Convenio para el proyecto (...), 2. Desarrollar y cumplir adicionalmente con las siguientes actividades: a) Contratar en nombre de la CORPORACIÓN, y por mandato de esta, el cual se entiende otorgado con la firma del presente convenio un encargo fiduciario donde se depositarán y administrarán los recursos de apoyo entregados por la Nación, el DEPARTAMENTO, el MUNICIPIO y la CORPORACIÓN. (...) 3. Ejercer por conducto de la Dirección de Inversiones Estratégicas o por quien el ordenador del gasto designe por escrito, la supervisión del presente Convenio. (...)

**TERCERA. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO:** (...) 1. Aportar los recursos establecidos en el convenio, para el desarrollo del proyecto,

(...) 2. Aceptar que, los recursos entregados por las partes mediante el presente convenio, sean administrados única y exclusivamente en el encargo fiduciario que para el efecto sea contratado, a nombre de la CORPORACIÓN por parte del MINISTERIO.

**CUARTA-OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO:** (...) 1. Entregar a la CORPORACIÓN los recursos (...) de apoyo financiero establecidos en el Convenio, (...) 3. Aceptar que, los recursos entregados por las partes mediante el presente convenio, sean administrados única y exclusivamente en el encargo fiduciario que para el efecto sea contratado por parte del MINISTERIO a la CORPORACIÓN. (...)

**QUINTA. OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN:** (...) 1. Aportar los recursos (...) de apoyo financiero de la Corporación establecidos en el Convenio, para el proyecto DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE. (...) **PARÁGRAFO:** La CORPORACIÓN autoriza al MINISTERIO para que en su representación adelante la contratación del encargo fiduciario, donde se depositarán y administrarán los recursos aportados por las partes, el cual quedará a nombre de la CORPORACIÓN. (...)

**OCTAVA. TRANSFERENCIAS DE LOS RECURSOS:** El MINISTERIO, el MUNICIPIO, el DEPARTAMENTO transferirá los recursos a la CORPORACIÓN así: El 100% de los recursos de apoyo financiero se desembolsarán por las partes intervinientes en el presente convenio a la cuenta que para tal fin se abra en el encargo fiduciario, que contratará el MINISTERIO por mandato de la CORPORACIÓN. Este desembolso se realizará una vez quede legalizado el contrato con la entidad fiduciaria".

Por su parte, la consideración y las cláusulas 1, 2, 3 y 8 del contrato de encargo fiduciario suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y la fiduciaria La Previsora S. A., establecen:

"(...) 9. Que las entidades públicas al conferir el mandato irrevocable al Ministerio como FIDEICOMITENTE INICIAL para la contratación del encargo fiduciario, adquirieron la condición de FIDEICOMITENTES ADHERENTES para los efectos del presente contrato".

**CLÁUSULAS: PRIMERA-OBJETO DEL CONTRATO:** El objeto del presente contrato es: ENCARGAR A LA PREVISORA, COMO ENTIDAD FIDUCIARIA SELECCIONADA MEDIANTE LICITACIÓN PÚBLICA, DE LA ADMINISTRACIÓN Y PAGOS DE LOS RECURSOS FINANCIEROS APORTADOS POR LA NACIÓN A TRAVÉS DE LOS CONVENIOS DE APOYO FINANCIERO DESCRITOS EN EL ANEXO No. 6 "CONVENIOS DE APOYO FINANCIERO MAVDT – ENTIDADES TERRITORIALES", EN VIRTUD DEL MANDATO CONFERIDO EN LOS MISMOS, A TRAVÉS DE UN ÚNICO ENCARGO FIDUCIARIO".

**SEGUND. OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA:** (...) 4. Recibir los recursos entregados a título de encargo fiduciario y administrarlos de conformidad con lo dispuesto en el pliego de condiciones, su oferta y de acuerdo con lo estipulado en el presente contrato y destinarlos exclusivamente al cumplimiento del mismo (...) 6. Mantener los recursos entregados objeto del presente contrato en cuenta especial del proyecto, (...) 9. Realizar los pagos de acuerdo con lo que se establezca para tal efecto en el manual operativo.

**TERCERA. OBLIGACIONES ESPECIALES PARA EL MANEJO DE RECURSOS:** (...) 5. Entregar al Tesoro Nacional los rendimientos que se generen por la inversión de los recursos, de conformidad con las normas vigentes aplicables.

(...)

**OCTAVA. ENTREGA DE LOS RECURSOS: EL FIDEICOMITENTE** desembolsará los recursos al encargo fiduciario en un solo contado, previo perfeccionamiento del contrato, aprobación de la garantía pactada, entrega del manual operativo para la ejecución de las actividades del contrato y presentación de la cuenta de cobro". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el segundo inciso, y los numerales 1 y 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"(...) Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

#### 1. ENCARGOS FIDUCIARIOS

(...)

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de Causación o Devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, 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. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

(...)

#### 5. ENTREGA DE RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria, se registran debitando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

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".

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

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: "Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias".

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración"

5508-MEDIO AMBIENTE: "Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines".

Transferencias recibidas por las Corporaciones Autónomas Regionales del sector eléctrico.

En lo relacionado con este tema, este despacho se pronunció al respecto mediante el expediente 20103-141753 dirigido al Doctor Guillermo León González Villada, Contador de la Corporación Autónoma Regional Rionegro-NARE, del cual se anexa copia.

Contribución al Fondo de Compensación Ambiental

En lo relacionado con el registro de los recursos que deben aportar las Corporaciones Autónomas Regionales al Fondo de Compensación Ambiental, este despacho se pronunció al respecto mediante el expediente 200911-137170 del 23 de noviembre de 2009, del cual se anexa copia.

#### 4. Facturación de valores de baja cuantía

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

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

Los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los documentos soporte, señalan:

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

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

Los numerales 3.2 y 3.7 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, establecen:

#### “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.*

(...)

*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”.*

#### 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.*

(...)

*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

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

#### Pregunta 1.

#### a) Tratamiento contable de los recursos aportados por las entidades partícipes del Convenio Interadministrativo de Apoyo Financiero

Los recursos que en virtud del Convenio Interadministrativo de Apoyo Financiero fueron entregados al encargo fiduciario celebrado para la administración de estos recursos por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MAVDT) como fideicomitente inicial, y del Municipio, del Departamento y de la Corporación Autónoma Regional de Santander (CAS) como fideicomitentes adherentes, se deben reconocer en la contabilidad de cada uno de los fideicomitentes mediante un débito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario - Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

#### b) Entrega y legalización de anticipos para la ejecución del Convenio Interadministrativo de Apoyo Financiero

Con base en la información suministrada por la fiduciaria relacionada con la entrega de los anticipos a los contratistas para la ejecución de las obras, el MAVDT, el Municipio, el Departamento y la CAS como fideicomitentes del encargo fiduciario, deben reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario - Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se legalicen los anticipos, mediante la entrega de los informes o avance de obra, los fideicomitentes deben reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, para los gastos que se ejecuten con el fin de proteger la diversidad e integridad del ambiente, o la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO para incorporar la parte de la infraestructura en construcción que le corresponde a cada uno de conformidad con su aporte, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

#### c) Traslado de los bienes a otra entidad

Una vez finalizadas las obras, si los fideicomitentes acuerdan entregar el bien a otra entidad que no tiene el carácter de fideicomitente, en el momento de su entrega deben proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3105 ó 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda y como contrapartida un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Es de anotar que los registros contables de las entregas de las obras a otra entidad, se deben realizar de acuerdo con lo establecido en el convenio o en los acuerdos realizados por las partes, respecto a las entregas parciales y/o finales de las mismas, sin detrimento de los registros mensuales que deben realizar los fideicomitentes para actualizar 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 Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de

los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.

**Pregunta 2.**

Respecto a las transferencias recibidas por las Corporaciones Autónomas Regionales del Sector Eléctrico, le es aplicable el concepto emitido mediante el expediente 20103-141753 dirigido al Doctor Guillermo León González Villada, Contador de la Corporación Autónoma Regional Rionegro-NARE, del cual se anexa copia.

**Pregunta 3.**

En lo referente a los aportes que deben efectuar las Corporaciones Autónomas Regionales al Fondo de Compensación Ambiental le es aplicable el concepto emitido mediante el expediente 200911-137170 del 23 de noviembre de 2009, del cual se anexa copia.

**Pregunta 4.**

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos. Por tanto, es la entidad a quien corresponde establecer el mecanismo alterno que le permita la causación y el cobro de las bajas cuantías por concepto de la tasa retributiva teniendo en cuenta que el documento soporte que la entidad considere pertinente para la liquidación de esta, debe cumplir con los requisitos que señalen las disposiciones legales que le aplican, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública, con el fin de dar cumplimiento al Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-146856 del 15-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>55</b> Gasto público social
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Acción Social de los recursos entregados a la Organización Socia en virtud de los acuerdos subsidiarios para la ejecución del proyecto "Paz y Desarrollo"	

Doctora  
 MARÍA FERNANDA PRIETO ACOSTA  
 Coordinadora Proceso de Gestión Financiero  
 Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional (ACCIÓN SOCIAL)  
 Bogotá D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-146856 en la cual nos informa que los recursos que la Acción Social entrega a terceros en virtud de los acuerdos subsidiarios son contabilizados en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. No obstante, el ente de control considera que estos recursos no deben ser reconocidos por Acción Social en la citada cuenta, razón por la cual consulta si es correcto el tratamiento contable aplicado por la entidad o en caso contrario se le indique el tratamiento correspondiente.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El anexo 1 del contrato de Empréstito Adicional al Proyecto de Paz y Desarrollo No. 7781-CO celebrado entre la República de Colombia y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, expresa que: "(...) El proyecto constituye la primera fase del Programa (...) y consta de las siguientes partes (...)

*Parte A. Desarrollo de los activos Sociales, Económicos y Ambientales y Respaldo Comunitario para las Familias Vulnerables y Desplazadas en Zonas Prioritarias de las Regiones Afectadas por el Conflicto (...).*

*Realización de inversiones en Áreas Prioritarias de las Regiones Afectadas por el Conflicto para suministrar beneficios adicionales, (...), para los fines de (...):*

3. Promover la producción de cosechas de alimentos de primera necesidad para autoconsumo.
4. Crear oportunidades de empleo por medio de los servicios productivos agropecuarios y no agropecuarios (...)

5. Aumentar la red social en las Zonas Prioritarias con el fin de: (a) facilitar el acceso de poblaciones vulnerables y de bajos ingresos a los servicios sociales básicos; (...) (c) mejorar las condiciones de vivienda sanitarias para familias de ingresos bajos (...)
6. Desarrollar actividades sociales y económicas para proteger el medio ambiente.
7. Facilitar el acceso a los servicios de salud y educación pública a las poblaciones desplazadas.

(...)

*Parte B. Fortalecimiento de Instituciones y Gobernabilidad en el Ámbito Local*

1. Fortalecimiento de la capacidad institucional de las Organizaciones Sociales, Unidades Territoriales e Instituciones públicas y privadas en áreas directamente relacionadas con sus actividades centrales con el fin de aumentar la capacidad de gestión de los equipos para promover actividades sociales, ambientales y económico-financieras dirigidas por la comunidad (...)

Las consideraciones 8, 9, 12, 14 y 19 y las cláusulas 1, 2, 4 y 6 del Acuerdo Subsidiario No. 047 de 2010 celebrado entre la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional-Acción Social y la Corporación Desarrollo y Paz del Valle (VALLENPAZ), quien para efectos del acuerdo se denomina Organización Socia establecen que:

**"CONSIDERACIONES**

8. (...) el día 6 de noviembre de 2009, el Gobierno de la República de Colombia y el Banco Mundial suscribieron el contrato de Empréstito No. 7781-CO relativo a la financiación adicional del "Proyecto Paz y Desarrollo".

9. Que el Proyecto "Paz y Desarrollo", tiene como objetivo principal generar condiciones sociales y económicas de mejoramiento de la calidad de vida de comunidades vulnerables y de estabilización socioeconómica sostenible de las familias desplazadas por la violencia en seis regiones críticas del país (...)

(...)

12. El proyecto consta de tres componentes: Parte A: Desarrollo de activos sociales, económicos y ambientales y (sic) apoyo de las familias desplazadas y vulnerables en las áreas prioritarias del conflicto en las áreas prioritarias del conflicto a través de Procesos de Desarrollo Estratégicos Territoriales. Parte B Subproyectos de Fortalecimiento Institucional y de la Gobernabilidad en el nivel local y Parte C Gerencia del Proyecto, Monitoreo y Evaluación.

(...)

14. Que por su parte la Organización Socia será el ejecutor principal de las partes A, B y C.2 del proyecto y como tal asume ante **ACCIÓN SOCIAL** parte de las obligaciones que le corresponden al Gobierno (DAPR-ACCIÓN SOCIAL) en el marco del Contrato de Empréstito, (...)

(...)

19. Que la Organización Socia es una persona jurídica sin ánimo de lucro cuyo objetivo social es propender por el desarrollo y la paz del Sur Occidente de Colombia, particularmente en lo atinente a la población rural, procurando el mejoramiento integral y sostenible de las condiciones de dicha población, en los aspectos de social, salud, (sic) dignidad humana, como la mejor forma de recuperar la seguridad y la convivencia pacífica.

(...)

#### CLÁUSULAS

**PRIMERA. OBJETO:** El objeto del presente acuerdo subsidiario es la cooperación eficiente, unión de esfuerzos y conocimientos entre ACCIÓN SOCIAL y LA ORGANIZACIÓN SOCIA con el fin de apoyar la concertación, implementación, desarrollo, puesta en marcha, seguimiento y supervisión de los componentes A, B, y C2 de la financiación adicional del Proyecto "Paz y Desarrollo" en la región del Valle del Cauca, financiado con recursos del Contrato de Empréstito 7781-CO del 6 de noviembre de 2009 de manera articulada y complementaria con el Programa Desarrollo Regional, Paz y Estabilidad de la Unión Europea.

**SEGUNDA. VALOR DEL ACUERDO SUBSIDIARIO:** El valor del presente Acuerdo Subsidiario es por la suma de (...) **(\$944.477.840)**.

**CUARTA. FORMA DE DESEMBOLSO:** 1. El valor que aportará Acción Social será desembolsado de la siguiente manera: a) Un primer desembolso por la suma de **(\$472.238.920)** previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del presente convenio. b) Un segundo desembolso por la suma de (\$377.791.136), una vez la **ORGANIZACIÓN SOCIA** allegue la ficha de seguimiento que acredite por lo menos la ejecución del 75% del primer desembolso, (...) c) Un tercer desembolso por el monto que apruebe el supervisor del Acuerdo de **ACCIÓN SOCIAL**, de acuerdo con el flujo de caja mensual presentado en periodos trimestrales, previa legalización financiera del 100% del primer desembolso y el 95% del segundo desembolso y presentación del avance técnico (...) **PARÁGRAFO CUARTO: REINTEGRO DE RECURSOS NO EJECUTADOS:** Los recursos que no se hayan ejecutado al vencimiento del acuerdo deberán ser reintegrados por la **ORGANIZACIÓN SOCIA** a la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, (...)

#### SEXTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

##### 1. DE ACCIÓN SOCIAL:

7. Entregar a la **ORGANIZACIÓN SOCIA** los recursos provenientes del Contrato de Empréstito No. 7781-CO suscrito con el Banco Mundial para la ejecución del Proyecto.

##### 2. DE LA ORGANIZACIÓN SOCIAL:

1. Aplicar el manual operativo y demás procedimientos acordados con el Banco Mundial y ACCIÓN SOCIAL.

2. Preparar los insumos para la construcción y ajustes del Plan Operativo Global-POG de la región del **Sur del Valle del Cauca**, a ser sometidos a la Unidad Coordinadora del Programa en **ACCIÓN SOCIAL** (...)

(...)

2. Mantener registros y cuentas, de manera aceptable para **ACCIÓN SOCIAL** (...) en cuanto a los componentes A, B y C.2 del Proyecto para permitirle al Gobierno Colombiano cumplir ante el Banco Mundial con las obligaciones establecidas en el Contrato de Empréstito.

(...)

6. Adquirir productos, trabajos y servicios para el Proyecto de acuerdo con los requerimientos del Contrato de Empréstito.

7. Desarrollar las actividades de contratación y pago de los bienes y servicios de acuerdo con la programación de las actividades del POG, (...)

(...)

12. Presentar trimestralmente a **ACCIÓN SOCIAL**, (...) informes de estado de avance general del Acuerdo Subsidiario (...)

(...)

14. Responder legalmente a ACCIÓN SOCIAL por el manejo, utilización y debida destinación de los recursos provenientes del Contrato de Empréstito 7781-CO suscrito con el Banco Mundial (...)

(...)

17. Suscribir, supervisar y garantizar a **ACCIÓN SOCIAL** del adecuado cumplimiento en los contratos y en los convenios para la ejecución de subproyectos en los componentes A, B y C.2, de conformidad con lo señalado en el Manual Operativo para cada una de las Organizaciones.

(...)

24. Manejar una cuenta bancaria corriente para el manejo exclusivo de los recursos del Empréstito (...)

25. Abstenerse de realizar retiros temporales o realizar gastos no elegibles con los recursos del empréstito. En el caso de presentarse gastos declarados no elegibles. **LA ORGANIZACIÓN SOCIA** se obliga a reintegrar los recursos a **ACCIÓN SOCIAL**

(...)

30. Los rendimientos financieros originados con los recursos girados por ACCIÓN SOCIAL deberán ser consignados dentro de los siete primeros días del mes siguiente al de su recaudo en la cuenta bancaria que la Tesorería de Acción Social señale por escrito. (...)

31. Los recursos girados por **ACCIÓN SOCIAL** que no estén amparando compromisos u obligaciones y que correspondan a apropiaciones presupuestales de vigencias fiscales anteriores, deberán ser reintegrados a **ACCIÓN SOCIAL** (...) a la(s) cuenta(s) bancaria(s) que la Tesorería de **ACCIÓN SOCIAL** señale

(...)

33. Registrar en la contabilidad de **LA ORGANIZACIÓN SOCIA** los activos adquiridos directamente con recursos de la donación y asegurados inmediatamente contra todo riesgo o contingencia, so pena de responder por su pérdida, extravío, hurto, etc."

En lo relacionado con la normatividad contable, el párrafo 289 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al Gasto Público Social, señala que: "(...) *corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales*".

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la siguiente cuenta y clases, así:

**1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:** *"Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias"*.

**55-GASTO PÚBLICO SOCIAL:** *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales"*.

*La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad"*.

**CONCLUSIÓN**

Los recursos entregados por Acción Social a la Organización Socia en virtud de los acuerdos subsidiarios para la ejecución del proyecto "Paz y Desarrollo", corresponden a recursos entregados en administración, dado que la Organización Socia debe rendir cuenta a Acción Social de la ejecución de los recursos y en caso de no utilizar la totalidad de los recursos le corresponde efectuar el reintegro a dicha Agencia. Por tanto, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A medida que se ejecuta el convenio, y con base en los informes entregados por la Organización Socia mediante los cuales se efectúa la legalización de los recursos, Acción Social deberá disminuir los recursos en administración mediante un débito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según la naturaleza de las erogaciones realizadas y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-146992 del 25-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1424</b> Recursos entregados en administración <b>1470</b> Otros deudores
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los recursos entregados por el Ministerio de Educación Nacional al ICETEX para que sean administrados por este último, en las modalidades financiación de los costos educativos de los estudiantes y créditos educativos

Doctora  
MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Educación Nacional  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-146992, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"El Ministerio de educación Nacional ha suscrito convenios con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), los cuales operan como fondo de administración, y estos recursos entregados por parte del MEN al ICETEX son registrados en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. La legalización de estos recursos se realiza con los informes remitidos por el ICETEX tomando como gastos la parte de Egresos exceptuando de allí el concepto de CARTERA DE CRÉDITO, ya que los convenios establecen que esta cartera está a cargo del ICETEX su manejo y recuperación"*.

Por lo anterior, solicita concepto respecto a si el Ministerio de Educación Nacional debe realizar algún registro contable en relación con la cartera de créditos otorgadas por el ICETEX con los recursos de los convenios.

**CONSIDERACIONES**

El objeto del Convenio 032 de 2009 celebrado entre el Ministerio de Educación Nacional y el ICETEX, señala que: *"Entrega de recursos por parte del Ministerio de Educación Nacional al Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), en la modalidad de fondos de administración, para otorgar créditos por una sola vez a los padres o a quienes hagan sus veces que sufragan los costos educativos a los estudiantes de preescolar, básica y media en los colegios privados, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento Operativo del Fondo"*.

La cláusula primera del convenio 071 de 2000 celebrado entre las dos entidades, expresa que: *"OBJETO: El presente convenio tiene por objeto constituir un fondo en Administración para otorgar créditos educativos, que permitan el acceso y permanencia de estudiantes de preescolar, básica y media vocacional en colegios privados de acuerdo con lo establecido en el Reglamento Operativo del Fondo"*.

La cláusula sexta del mismo convenio, señala que: "*GASTOS DE ADMINISTRACIÓN: El ICETEX descontará una suma equivalente al uno punto setenta y cinco por ciento (1.75%) de las consignaciones efectuadas al Fondo, la cual será liquidada y tomada de los recursos del mismo, y que construirán la comisión todos los conceptos de administración del fondo por parte del ICETEX. (...)*".

Así mismo, la cláusula décima tercera determina que: "*RECAUDO DE CARTERA Y DISTRIBUCIÓN DE LAS SUMAS RECAUDADAS. El ICETEX se compromete a gestionar la recuperación de la cartera y el capital recuperado ingresará al fondo constituido por este convenio*".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN "*Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias*".

La dinámica de la cuenta señala que esta se debita por: "*1-El valor de los recursos entregados. 2-El valor de los ingresos obtenidos*", y se acredita por: "*1-El valor de los recursos reintegrados, 2-El valor de los gastos generados, (...)*". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 282 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, 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*". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, en relación con los recursos del convenio destinados a otorgar créditos educativos, el párrafo 152 del Marco Conceptual citado, 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, (...)*".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional al Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX) para que sean administrados por este último, y destinados a la financiación de los costos educativos de los estudiantes deben reconocerse mediante 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.

De conformidad con la dinámica de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, el Ministerio de Educación Nacional debe disminuir el saldo de la subcuenta 142402-En administración, por el valor de los recursos reintegrados por el ICETEX y el valor de los gastos generados en desarrollo del convenio tales como los comisión a que tiene derecho el ICETEX por la administración del fondo y los gastos asociados a la cartera de créditos no recuperada, lo anterior, dado que los recursos provenientes del cobro de la cartera de créditos realizado por el ICETEX ingresa al fondo constituido.

Por su parte, los recursos entregados por el ICETEX, bajo la modalidad de créditos educativos, debe reconocerse por parte del Ministerio de Educación Nacional, mediante un débito a la subcuenta 147073-Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*



CONCEPTO 201010-147989 del 02-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Contraloría Municipal de Bello de las diferencias entre el valor consignado y el pasivo a favor de empleados por concepto de cesantías
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>44</b> Transferencias
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Contraloría Municipal de Bello de la apropiación para gastos de funcionamiento que le asigna el Municipio de Bello
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas Técnicas de contabilidad relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Ingresos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Contraloría Municipal de Bello de las transferencias recibidas del municipio

Doctor  
LIBARDO CÓRDOBA SALDARRIAGA  
Contralor Municipal de Bello  
Bello (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147989, en la cual indica:

- Para atender al pago de las cesantías retroactivas, la Contraloría Municipal consigna en un fondo de cesantías el valor total de las adiciones presupuestales aprobadas con este objeto; como el valor de los depósitos es superior al valor adeudado a los funcionarios, pregunta si la diferencia debe reclasificarse y en tal caso a cuál cuenta.
- La Contraloría Municipal actualmente registra en su contabilidad en las cuentas 141314 y 442803 el saldo correspondiente al presupuesto asignado de cada vigencia, al respecto pregunta: "(...) precisar si el presupuesto aprobado por el Consejo Municipal y transferido mensualmente a la Contraloría debe registrarse como transferencias o cuotas de auditaje."
- La Contraloría Municipal causa la totalidad del presupuesto al inicio de la vigencia por lo que pregunta si "influye negativamente en los estados financieros mensuales que prepara la entidad, toda vez que si bien es cierto el estado de resultados se afecta directamente, el balance general está mostrando una cuenta por cobrar real, así como la gestión de recaudo de la misma".

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El numeral 1º del artículo 98 de la Ley 50 de 1990, "Por la cual se introducen reformas al Código Sustantivo del Trabajo y se dictan otras disposiciones", señala: "El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, al cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta ley".

De otra parte el artículo 2º. del Decreto 1582 de 1998, "Por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 13 de la Ley 344 de 1996 y 5º. de la Ley 432 de 1998, en relación con los servidores públicos del nivel territorial y se adoptan otras disposiciones en esta materia." señala: Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago

de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior, se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

*PARÁGRAFO. En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual estos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Este hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y esta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.*

*En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial." (Subrayado fuera de texto).*

El presupuesto de gastos de la Contraloría Municipal de Bello es una sección del presupuesto general del Municipio de Bello, en el cual los recursos asignados en el presupuesto de gastos corresponden únicamente a gastos de funcionamiento y en el presupuesto de ingresos no incluyen partidas por concepto de cuotas de auditaje.

En relación con la normatividad contable pública, los principios de contabilidad pública relacionados con la Prudencia y con el Devengo y causación, establecen:

"117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará

cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.”

*“120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte las Normas Técnicas relativas a los Pasivos señalan en los párrafos 202 y 205:

*“202. Noción. 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.”*

*“205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir. Por su parte las obligaciones estimadas se caracterizan por la incertidumbre sobre la fecha de su pago y el valor a restituir.”*

Así mismo, los párrafos 233 y 235 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), 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”*.

Respecto a las transferencias la Norma Técnica relativa a los Ingresos, señala en los párrafos 269 y 278 lo siguiente:

*“269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.”*

*“278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.”*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos responder las preguntas formuladas:

1. La entidad presenta una diferencia entre el valor consignado para el pago de cesantías retroactivas y el pasivo a favor de los empleados.

Durante el período contable la entidad debe registrar las provisiones para atender los pasivos por prestaciones sociales calculadas con base en estimaciones, por considerar que existe incertidumbre sobre su valor, el cual al final del ejercicio es objeto de revisión para determinar el pasivo real, de manera que los pasivos revelados en los estados contables correspondan a obligaciones ciertas. De otra parte, como de conformidad con las normas relacionadas con las cesantías retroactivas, los recursos trasladados a los fondos de cesantías pueden administrarse en cuentas individuales, estos deben corresponder al pasivo consolidado. Según lo expresado, si la entidad giró un valor superior al pasivo real, este valor debe continuar siendo reconocido en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, hasta tanto se produzca el reintegro de que trata el artículo 2° del decreto 1582 de 1998, momento en el cual la entidad determinará, en el marco de la regulación vigente, el destino de los recursos reintegrados y su tratamiento contable depende de la decisión adoptada.

2. Con relación al presupuesto aprobado a la Contraloría Municipal consulta si es viable registrarlo como transferencia o como cuotas de auditaje.

La normatividad vigente dispone que las entidades contables públicas únicamente pueden disponer de los recursos aprobados en el presupuesto de apropiaciones. Como la sección correspondiente al presupuesto de la Contraloría Municipal de Bello solo presenta apropiación para Gastos de funcionamiento, contablemente su reconocimiento corresponde al concepto de Transferencias.

3. La entidad reconoce en cuentas por cobrar el valor total del presupuesto aprobado al inicio del período contable.

En aplicación al principio contable de Prudencia el reconocimiento de los ingresos debe corresponder únicamente a los realizados durante el período contable y no a los potenciales, de otra parte por el principio de devengo o causación el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones. Además, la norma técnica relacionada con los ingresos determina que el reconocimiento de las transferencias por la entidad contable pública receptora se registrará una vez la entidad contable pública cedente expida el acto de reconocimiento de la obligación, por lo que no es admisible el registro de una cuenta por cobrar al inicio del período contable por el valor total del presupuesto aprobado para la vigencia.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148316 del 20-12-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>1424</b>	Recursos entregados en administración
		1.2	<b>1705</b>	Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción
		1.3	<b>1710</b>	Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en servicio
Subtema			Reconocimiento por parte del INVÍAS del Convenio 682 de 2010, celebrado con la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Sur de la Amazonía (CORPOAMAZONÍA) y relacionado con el PMASIS.	

Doctora  
 SOLEDAD MATIZ PINZÓN  
 Coordinadora del Área de Contabilidad  
 Instituto Nacional de Vías (INVÍAS)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148316, en la cual consulta el tratamiento contable de los hechos que se desprenden del Convenio 682 de 2010, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Sur de la Amazonía (CORPOAMAZONÍA). Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6º de las Consideraciones del Convenio 682 de 2010 celebrado entre el INVÍAS y CORPOAMAZONÍA, indica: *“Que el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial otorgó licencia ambiental para la Construcción de la Variante San Francisco-Mocoa, con Resolución 2170 de 2008, en la que se establecen medidas de prevención, mitigación y compensación ambiental para las áreas de influencia directa, correspondientes al derecho de vía, e indirecta correspondientes a la Reserva Forestal Protectora de la Cuenca Alta del río Mocoa, atravesada por la Variante, para lo cual acogió el Plan de Manejo Ambiental y Social Integrado y Sostenible (PMASIS)”*.

La cláusula primera del citado Convenio 682 de 2010 señala que: *“OBJETO: COOPERACIÓN TÉCNICA, ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA PARA ADELANTAR LA EJECUCIÓN CONJUNTA ENTRE INVÍAS Y CORPOAMAZONÍA DEL PLAN DE MANEJO AMBIENTAL Y SOCIAL INTEGRADO Y SOSTENIBLE (PMASIS), COMO MEDIDA DE COMPENSACIÓN ESTABLECIDA EN LA LICENCIA AMBIENTAL, RESOLUCIÓN 2170 DE 2008 PARA LA CONSTRUCCIÓN DE LA VARIANTE SAN FRANCISCO”*.

De igual forma, la cláusula segunda del citado convenio, expresa que: *“VALOR DEL CONVENIO: Para los efectos legales y fiscales el valor total de los aportes del presente Convenio se fija en la suma de NUEVE MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS (\$9.500.000.000) Moneda Legal, financiados en su totalidad por el INSTITUTO con cargo al Contrato de Préstamo BID 2271/OC-CO”*.

Así mismo, la cláusula tercera establece que: *“FORMA DE PAGO: El INSTITUTO girará a la CORPORACIÓN los recursos de la siguiente forma: a) Un primer aporte equivalente al 10% del valor total del convenio, una vez perfeccionada y aprobada la Garantía Única. b) Los siguientes giros se harán de acuerdo con el Plan de Adquisiciones aprobado para cada vigencia en la medida en que la Corporación solicite y justifique, a satisfacción de INVÍAS los gastos del convenio. PARÁGRAFO: MANEJO DE LOS RECURSOS: La CORPORACIÓN con el Supervisor designado abrirán una cuenta bancaria a nombre del Convenio para manejar los recursos del primer aporte de tal forma que los recursos que se giren con cargo a la cuenta necesiten para ser pagados la firma de la CORPORACIÓN y del supervisor del Convenio designado por INVÍAS. Esta cuenta constituye un Fondo Rotatorio que la Corporación deberá utilizar para*

*cubrir los gastos del Convenio. Para el segundo aporte y sucesivos, el INSTITUTO renovará total y/o parcialmente el fondo por solicitud de la CORPORACIÓN y en la medida que se utilicen los recursos para lo cual la CORPORACIÓN deberá preparar el detalle de los gastos efectuados con cargo al Convenio para los correspondientes reembolsos según los Formatos definidos en el Manual de Operaciones del Contrato de Préstamo”*. (Subrayados fuera de texto).

En materia contable, el párrafo 11 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad, del Régimen de Contabilidad Pública, expresa 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. (...)”* denotándose que las entidades contables públicas deben reconocer y 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).

El párrafo 119 del mismo instrumento normativo, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 párrafo 132 del mismo texto y relacionado con las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el Costo histórico *“Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”*.

La dinámica de la cuenta señala que Esta se debita por: *“1-El valor de los recursos entregados. 2-El valor de los ingresos obtenidos.”*, y se acredita por: *“1-El valor de los recursos reintegrados., 2-El valor de los gastos*

*generados, 3-El valor de los activos adquiridos. (...)*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, señala que en el Grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO "(...) se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, que están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, los cuales son de dominio de la entidad contable pública".

De otra parte, mediante comunicación telefónica se manifestó por parte de la entidad que la propiedad de los bienes adquiridos con los recursos del convenio es de INVÍAS.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos entregados por el INVÍAS para el desarrollo del objeto del convenio celebrado, deben reconocerse mediante 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.

Posteriormente, y con base en los informes de ejecución del convenio presentados por CORPOAMAZONÍA, el INVÍAS debe reconocer los recursos utilizados como un mayor valor de las vías construidas, en la medida en que los recursos asociados al Plan de Manejo Ambiental y Social Integrado y Sostenible (PMASIS), se ejecutan como medida de compensación por la Construcción de la variante San Francisco.

Por su parte, los bienes en construcción tales como el Parque temático deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez el parque temático comience su operación, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 171090-Otros bienes de beneficio y uso público en servicio, de la cuenta 1710- BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, y un crédito en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN.

\*\*\*

## 1425- Depósitos entregados en garantía

CONCEPTO 20105-143139 del 30-06-10			
	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
1 2 3	Tema	1.1	<b>1425</b> Depósitos entregados en garantía
		1.2	<b>1110</b> Depósitos en Instituciones financieras
		1.3	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
		1.4	<b>4810</b> Extraordinarios
	Subtema		Consideraciones para el reconocimiento de los pagos efectuados por concepto del salvoconducto expedidos por el Ministerio de Defensa Nacional, del costo del permiso de tenencia o porte de armas expedido por INDUMIL y de la restitución de armas, e inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan valorizaciones de las mismas

Coronel (r)  
CARLOS ENRIQUE VILLARREAL QUINTERO  
Gerente General  
Industria Militar (INDUMIL)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143139, relacionada con el valor cancelado por las armas adjudicadas por INDUMIL, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que de los artículos 2º, 3º, 32, 37 y 41 del Decreto 2535 de 1993, se concluye: "Las armas son del Estado, por consiguiente el poseedor, no es propietario, y al cancelar el valor, solo adquiere el permiso de poseerla o portarla, durante un tiempo determinado, y en forma voluntaria o en cualquier momento, por decisión de la autoridad competente debe reintegrarla, y el valor cancelado en el momento de su adjudicación será devuelto, dependiendo del avalúo dado por el Comité de Armas del Ministerio de Defensa, teniendo en cuenta el estado en que se encuentra el arma".

Por lo anterior, consulta:

1. ¿En qué cuenta contable y bajo qué código se debe registrar el valor cancelado, teniendo en cuenta que el cliente entrega dicho valor a manera de depósito mientras tiene en su poder el arma, este valor

generalmente supera el monto cancelado, dependiendo del avalúo en el momento de la entrega?

2. ¿Se puede contabilizar algún monto por su valorización?
3. ¿El poseedor del arma puede registrar en cuentas de orden el arma, teniendo en cuenta el valor cancelado?

## CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es necesario distinguir el salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional, del costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL.

Así, en relación con el pago que se realiza por el uso y tenencia de las armas, mediante el expediente 20073-90339, del 24 de mayo de 2007, dirigido a la Doctora Elizabeth Toro Guarín, Jefe de la División Financiera de la Procuraduría General de la Nación, este Despacho señaló:

*"El artículo 223 de la Constitución Política establece que "Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso*

de la autoridad competente. Este permiso no podrá extenderse a los casos de concurrencia a reuniones políticas, a elecciones, o a sesiones de corporaciones públicas o asambleas, ya sea para actuar en ellas o para presenciarlas.

Los miembros de los organismos nacionales de seguridad y otros cuerpos oficiales armados, de carácter permanente, creados o autorizados por la ley, podrán portar armas bajo el control del Gobierno, de conformidad con los principios y procedimientos que aquella señale". (Subrayado fuera de texto).

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

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

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

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

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

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

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

Mediante la Sentencia C-038 de 1995, la Corte Constitucional señaló que: "(...) la Constitución de 1991 consagra un régimen más estricto, puesto que no existe la posibilidad de que haya propiedad o posesión privadas sobre ningún tipo de armas. Hay entonces una reserva estatal de principio sobre su propiedad y posesión, de suerte que los derechos de los particulares sobre las armas son precarios pues

provienen únicamente de los permisos estatales, los cuáles son por esencia revocables".

(...)

"El único que originaria e incondicionalmente puede poseer y portar armas es el Estado a través de la fuerza pública (CP Art. 216) y los miembros de los organismos y cuerpos oficiales de seguridad (CP Art. 223) y su uso se circunscribe a los precisos fines y propósitos enunciados en la Constitución y la Ley. Cualquier otra posesión y uso se deriva del permiso estatal. Junto al indicado monopolio, dada la necesidad del permiso para la constitución y circulación de derechos ulteriores sobre las armas y demás elementos bélicos, cabe reconocer una reserva estatal de principio sobre su propiedad y posesión. A partir de esta reserva el Estado puede, en los términos de la ley, crear y administrar titularidades privadas, a través de la técnica administrativa del permiso. (...)".

(...)

Conforme a lo anterior, la Constitución establece un monopolio de principio en cabeza del Estado sobre todo tipo de armas, pero autoriza la concesión de permisos a los particulares para la posesión y porte de cierto tipo de armas, sin que, en ningún caso, puedan los grupos de particulares sustituir las funciones de la fuerza pública. El Legislador tiene entonces la facultad de regular el tipo de armas de uso civil que los particulares tienen la posibilidad de poseer y portar, previa la tramitación de la licencia o autorización de la autoridad competente". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en relación con el pago que se realiza por la compra del arma, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan. Además registra los depósitos que se deriven de procesos judiciales".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que las armas que tienen las entidades contables públicas no son de su propiedad sino que pertenecen a una entidad de otro nivel del Estado. En ese sentido, los pagos efectuados por concepto del salvoconducto expedido por el Ministerio de Defensa Nacional deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521157-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Por su parte, el costo del permiso de tenencia o porte expedido por INDUMIL, se constituye en un depósito en garantía, el cual debe reconocerse en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que a la expiración del término del permiso de tenencia o porte de las armas deberán ser devueltas a INDUMIL, quien deberá restituir el valor de las armas de conformidad con el avalúo realizado.

Ahora, al restituir el armamento la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142518-Depósitos para porte y tenencia de armas, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. En caso de presentarse una diferencia por el mayor o menor valor recibido, la entidad contable pública reconocerá un débito a la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

De otra parte, no es viable que las entidades contables públicas reconozcan una valorización por las armas, toda vez que estas no son de su propiedad, ni se encuentran reconocidas en la información contable pública de la entidad como un bien. El avalúo al que se refiere el artículo 37 del Decreto 2535 de 1993, corresponde al efectuado por INDUMIL en el momento en que las entidades contables públicas le restituyen las armas en su poder, para determinar el valor del depósito en garantía que se debe reembolsar.

Finalmente, me permito informarle que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia 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 de la Nación, 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.**

En ese sentido, las normas, conceptos y doctrina expedidas por el Contador General de la Nación son de obligatorio cumplimiento para las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública; por su parte, las entidades que no se encuentran en dicho ámbito, como es el caso de las entidades de seguridad y vigilancia del sector privado, deberán aplicar las normas de contabilidad que expida el organismo regulador que corresponda a su ámbito; razón por la cual, pueden existir diferencias conceptuales y técnicas entre las normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública y las normas contables expedidas por los demás organismos reguladores en materia de contabilidad.

\*\*\*

**1470-Otros deudores**

CONCEPTO 20102-140551 del 29-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b> Otros deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de DADEP de los ingresos por los contratos de administración y mantenimiento sostenible de zonas de uso público del Distrito Capital entregadas a las organizaciones comunitarias
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5507</b> Desarrollo comunitario y bienestar social
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de DADEP de los gastos efectuados por las organizaciones comunitarias en bienes de menor cuantía y la deducción de los costos de administración
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1665</b> Muebles, enseres y equipo de oficina
		1.2	<b>1920</b> Bienes entregados a terceros
		1.3	<b>2401</b> Adquisición de bienes y servicios nacionales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de DADEP de los bienes muebles, enseres y equipo de oficina, y los equipos de comunicación y computación adquiridos por las corporaciones

Doctora  
MARELVI MARÍA MONTES ARROYO  
Contadora  
Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP)  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140551, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *"El Departamento Administrativo suscribe contratos de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de las zonas de bienes de beneficio y uso público del Distrito Capital, con las organizaciones comunitarias sin ánimo de lucro.*

*El objeto general de dichos contratos es generar proyectos de administración y mantenimiento sostenible de zonas de uso público del Distrito Capital, para lo cual la Defensoría del Espacio Público entrega una o varias zonas de uso público a las organizaciones comunitarias, para que estas las administren y mantengan a través de su aprovechamiento económico, sin que tal entrega implique transferencia de dominio, ni derecho adquisitivo alguno.*

*Cabe anotar que los recursos que genera la administración de espacio público, por el desarrollo del contrato de 'administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de zonas de espacio público', son utilizados en su totalidad en el mantenimiento de las mismas, sin generar utilidad en las organizaciones sin ánimo de lucro".*

Por lo anterior, consulta:

1. Siendo los recursos originados en la administración de los bienes de la propiedad inmobiliaria distrital de naturaleza pública, ¿es correcto registrar las operaciones contables que ellos generan en las cuentas de resultado (ingresos y gastos) de la entidad privada sin ánimo de lucro que los administra? De no ser así, ¿cuál es la directriz a seguir?
2. Producto del desarrollo del objeto del contrato, los recaudos de dineros son utilizados en la compra de bienes muebles para su funcionamiento, los cuales al terminar el contrato son transferidos al DADEP; por

lo anterior, ¿cómo se deben ingresar estos bienes en la contabilidad del DADEP y qué cuentas deben afectarse?

3. ¿Las entidades sin ánimo de lucro durante el tiempo que hacen uso del bien deben depreciarlo o amortizarlo según sea el caso?

### CONSIDERACIONES

En relación con el reconocimiento contable que deben realizar las entidades sin ánimo de lucro contratadas por el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), para la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de las zonas de bienes de beneficio y uso público del Distrito Capital, me permito manifestarle que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia 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 de la Nación, 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.

La cláusula primera del contrato de administración, mantenimiento y aprovechamiento económico sobre espacio público, celebrado entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público y la Asociación de Industriales y Comerciantes de Gorgonzola (ASDINCGO) Localidad 16, señala que el objeto del contrato es: *"el uso y goce para la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico, sin que tal entrega implique transferencia de dominio, ni derecho adquisitivo alguno para el mismo o la persona jurídica que representa, (...)."*

El numeral 7 de la cláusula quinta de tal contrato señala entre las obligaciones del contratista las siguientes: *"Efectuar el mantenimiento correctivo y preventivo de las zonas entregadas en administración, mantenimiento y aprovechamiento económico, así como el equipamiento comunal de las mismas, de acuerdo con lo previsto en el reglamento de uso y administración como en el presupuesto, (...)."*

El numeral 13 de la misma cláusula expresa que: *"Destinar y reinvertir el 100% de los recursos económicos del espacio público entregado previa deducción de los costos de administración, En aras de la apropiación social sobre las zonas objeto del contrato, es posible destinar el 10% del porcentaje anterior, la realización de actividades de carácter comunitario previa aprobación de la misma comunidad, siempre y cuando se hayan realizado todas las actividades de mantenimiento señaladas en el cronograma del proyecto de administración"*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 2, de la misma cláusula, establece que *"Las obras y mejoras que se realicen en la zona serán de propiedad de BOGOTÁ, D. C. y la contratación del personal para acometerlas, correrá por cuenta del CONTRATISTA y estas entrarán a formar parte del equipamiento comunal de la zona entregada por lo que no podrán ser retiradas, desmejoradas o negociadas"*.

De otro lado, mediante el concepto 44 de agosto 22 de 2005, dirigido a la Subdirección de Administración Inmobiliaria y del Espacio Público, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP, señaló que *"Los recursos económicos que se generan por la administración, el mantenimiento o el aprovechamiento económico de las zonas de uso público, constituyen recursos o dineros públicos, dado que su origen justamente radica en la utilización de los bienes de uso público con fines económicos tendientes a su autosostenibilidad, conducta que es permitida por el ordenamiento jurídico."*

*De acuerdo con lo anterior, esos dineros públicos tienen una destinación específica, esto es, deben ser destinados exclusivamente para el mantenimiento del espacio público y cubrir los costos de su administración, atendiendo los precisos términos contractuales pactados".* (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, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) 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"*.

Así mismo, el numeral 9.1.4.2 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 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 gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales"*.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL *"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"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, en relación con los bienes muebles adquiridos por las Corporaciones comunitarias y que son de propiedad del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, de acuerdo a las cláusulas de los contratos celebrados, el Catálogo General de Cuentas señala que la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS *"Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general"*.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, en cuanto a la primera pregunta, pronunciarse sobre el reconocimiento contable de las operaciones, hechos y transacciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro excede las competencias constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, por cuanto no se refieren a la interpretación o aplicación de las normas técnicas de contabilidad pública expedidas por este organismo. Dichas entidades deberán aplicar las normas de contabilidad que expida el organismo regulador que corresponda a su ámbito.

De otra parte, en relación con los recursos administrados por las organizaciones comunitarias sin ánimo de lucro, y destinadas a la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico de las zonas de bienes de beneficio y uso público del Distrito Capital, se concluye que con base en los informes de gestión, físicos y financieros presentados por las corporaciones comunitarias al Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), este último debe incorporar los ingresos y las inversiones y gastos realizados por las Corporaciones, para lo cual, en el caso de los ingresos deberá reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un

crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Los gastos efectuados por las organizaciones comunitarias, los bienes de menor cuantía adquiridos y la deducción de los costos de administración a que tienen derecho las corporaciones, deben reconocerse afectando mediante un débito la subcuenta 550705-Generales, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Por su parte, los bienes muebles, enseres y equipo de oficina, y los equipos de comunicación y computación adquiridos por las corporaciones deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, con contrapartida en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora, considerando que los bienes son utilizados por las corporaciones comunitarias en desarrollo de los contratos celebrados, inmediatamente al registro anterior, la entidad debe reclasificar los bienes muebles reconocidos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA a la subcuenta 192001-Bienes muebles

entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Adicionalmente, la entidad debe estimar la vida útil de los bienes y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de amortización del derecho que posee la entidad sobre los mismos.

Ahora, considerando que no se generan flujos de efectivo entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público y las corporaciones comunitarias, simultáneamente a los registros anteriores, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con el fin de disminuir el derecho y los pasivos previamente reconocidos.

Lo anterior considerando que, no obstante el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) conoce de los ingresos recaudados y los gastos realizados por las organizaciones comunitarias en los informes de ejecución, dichos recursos son considerados públicos y en consecuencia deben ser incorporados en la información contable de la entidad por los valores previamente reconocidos.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20103-141762 del 13-05-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1470	Otros Deudores
Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los recursos que la ESE Hospital Departamental Santa Sofía recibe de la Universidad de Caldas por concepto del servicio de alimentación prestado a los residentes de la Universidad que realizan su práctica en la ESE		
	1.1.2	Reconocimiento en la ESE Hospital Departamental Santa Sofía de los recursos por cobrar a FIDUCOLDEX, por concepto del reembolso de gastos de viaje de capacitación		
	1.1.3	Reconocimiento de los recursos que cobra la ESE a otras entidades, por permitirles difundir su publicidad en los espacios de televisión y radio que tiene la ESE en un medio de comunicación local		
	1.1.4	Uso de la subcuenta esquemas de Cobro, de la cuenta 1470-Otros Deudores		
	1.1.5	Uso de la subcuenta pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-Otros Deudores		

Doctor

JOSÉ ÓSCAR BEDOYA AGUIRRE

Contador

ESE Hospital Departamental Santa Sofía

Manizales (Caldas)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141762, en la cual solicita aclaración respecto a la utilización de las subcuentas 147044-Esquemas de Cobro y 147064-Pago por cuenta de terceros, para efecto de registrar cuentas por cobrar que no están directamente relacionadas con el objeto social de la entidad.

Complementariamente, la entidad aclara que los conceptos que se requiere registrar son:

- Recursos por cobrar a la Universidad de Caldas por concepto del convenio celebrado, mediante el cual la ESE Hospital Departamental Santa Sofía le suministra los almuerzos a los residentes de la Universidad que realizan sus prácticas en la ESE, los cuales se reciben de forma recurrente.
- Recursos por cobrar a FIDUCOLDEX, por concepto del reembolso de un viaje de capacitación en turismo médico, el cual fue registrado como gastos de viaje y cancelado en su totalidad por la ESE. Es de anotar que de acuerdo con la información suministrada por la enti-

dad, el valor a cobrar a FIDUCOLDEX, se contabilizó en el año 2009 y que esta entidad, reportó su apoyo económico después de realizado el desplazamiento del funcionario de la ESE.

- Recursos que cobra la ESE a otras entidades, por permitirles difundir su publicidad en los espacios de televisión y radio que tiene la ESE en un medio de comunicación local, esta modalidad no es recurrente.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

Los párrafos 152, 271 y 281 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*"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, san-*



ciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

(...)

271. 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, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

(...)

281. Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1470-OTROS DEUDORES: *“Representa 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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4350-Operaciones de Colocación y Servicios Financieros, 4805-Financieros, 4808-Otros Ingresos Ordinarios (...).*

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS: *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.*

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”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos que la ESE Hospital Departamental Santa Sofía recibe de la Universidad de Caldas por concepto del servicio de alimentación prestado a los residentes de la Universidad que realizan su práctica en la ESE, se deben reconocer mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, por tratarse de recursos que la entidad recibe de forma recurrente u ordinaria.

En lo referente a los recursos por cobrar a FIDUCOLDEX, por concepto del reembolso de gastos de viaje de capacitación, la ESE los debe reconocer mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, dado que no se tenía preestablecido que FIDUCOLDEX asumiría tales erogaciones.

En cuanto a los recursos que cobra la ESE a otras entidades, por permitirles difundir su publicidad en los espacios de televisión y radio que tiene la ESE en un medio de comunicación local, se deben reconocer mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, siempre que correspondan a ingresos que la entidad no recibe frecuentemente.

Así mismo, se debe tener en cuenta que cuando el saldo de las subcuentas denominadas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

Es de anotar que la subcuenta 147044-Esquemas de Cobro, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, fue creada para efectos de reconocer una operación específica entre ECOPETROL y ECOGAS, razón por la cual no puede ser empleada por otras entidades.

Respecto a la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, debe ser utilizada por la entidad cuando efectúe pagos que corresponden a obligaciones de terceros, y que la entidad posteriormente debe cobrar a dichos terceros.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20105-142967 del 23-06-10</b> (Concepto sustituido por lo señalado en el concepto 20106-144543 del 31-08-10)			
	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b> Otros deudores
		1.2	<b>3265</b> Recursos de cofinanciación
		1.3	<b>1413</b> Transferencias por cobrar
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable de los aportes de cofinanciación en sistemas integrados de transporte masivo del País

Doctor

CESAR AUGUSTO AMÓRTEGUI FUENTES

Grupo Sistemas Integrados de Transporte Masivo (SITM)

Ministerio de Transporte

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105 – 142967, en la cual consulta si es posible que los Entes Gestores de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo del País, utilicen la subcuenta 147088-Recursos de Cofinanciación, de la cuenta 1470-Otros Deudores, para realizar la causación contable de los aportes por cobrar por concepto de convenios de Cofinanciación.

Sobre el particular, nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

En relación con la situación particular planteada en la consulta, nos permitimos manifestar que, respecto del tratamiento contable de los aportes de cofinanciación de sistemas integrados de transporte masivo del País, es necesario atender las siguientes consideraciones:

Los recursos aportados por la Nación y sus entidades descentralizadas a los Sistemas Integrados de Transporte Masivo del País son producto de acuerdos de cofinanciación, destinados a la ejecución de proyectos de inversión.

El concepto 200811-121033 sobre el procedimiento contable de los recursos de Cofinanciación para el Sistema Transmilenio, se refiere a lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley 310 de 1996, que establece: *“La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo de 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto (...).”*

Es necesario tener en cuenta que las disposiciones de la Ley 310 de 1996, establecen que la cofinanciación de la Nación está condicionada a que se constituya una sociedad por acciones que sería la titular del sistema de transporte.

De otra parte, el artículo 4º del Decreto 3109 de 1997 señala que el Sistema de transporte está conformado por los componentes propios del mismo, es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada.

Por su parte, el Concepto 200810-116601, en relación con el tratamiento contable de los recursos de cofinanciación aportados por la Nación, Departamentos, Municipios, a los Entes Gestores de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo del País, plantea que aun cuando cada proyecto de sistema integrado de transporte masivo y cada convenio de cofinanciación revisten unas características particulares, se establecen dos escenarios de forma general, así:

En primer lugar, cuando corresponde al ente gestor incorporar dentro de sus activos la infraestructura física del sistema, lo cual se constituye

en un fortalecimiento patrimonial, se registran dichos recursos con un débito a la subcuenta 147088-Recursos de cofinanciación, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES con crédito a la subcuenta 326501-Nación o 326503-Municipio, de la Cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN. Es de anotar que la subcuenta 147088 de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES fue creada mediante Resolución 585 de diciembre 22 de 2009 expedida por la Contaduría General de la Nación, en la cual se actualizan cuentas consignadas en el procedimiento 200811-121033, antes citado.

En segundo lugar, en los casos en que los entes gestores actúan en calidad de ejecutores del convenio y no como propietarios de los componentes que integran la infraestructura del sistema, corresponde al ente gestor una vez le sea notificada la transferencia de los recursos, reconocer las transferencias para proyectos de inversión, efectuando un débito a la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la Cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 4423802- Para Proyectos de Inversión, de la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

A efectos de lo anterior, conviene tener en cuenta la descripción de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, de acuerdo a lo planteado en el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, que expresa:

*“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.”*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que solamente se debitan en la subcuenta 147088-Recursos de Cofinanciación de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES, los valores correspondientes a recursos transferidos a los Entes Gestores de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo para Proyectos de Inversión, que deban incorporar la infraestructura física del sistema como activos del mismo, siendo que a la vez se registran los recursos recibidos como un fortalecimiento patrimonial en la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

Cuando los entes gestores actúan en calidad de ejecutores y no como propietarios de los componentes que integran la infraestructura del sistema, corresponde una vez le sea notificada la transferencia de los recursos, reconocer las transferencias para proyectos de inversión, efectuando un débito a la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la Cuenta 1413

TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 4423802-Para Proyectos de Inversión, de la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anterior, se advierte al consultante que solamente se puede afectar contablemente la subcuenta 147088-Recursos de Cofinanciación, de la cuenta 1470- DEUDORES VARIOS, por concepto de recursos aportados por la Nación y entes descentralizados a los entes gestores de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo del País cuando dichos aportes

correspondan a Proyectos de Inversión y cuando la infraestructura del sistema hará parte del patrimonio del ente gestor, de acuerdo a las particulares disposiciones del convenio y la Ley. En caso contrario el valor de los aportes, se considera como una transferencia, cuyo tratamiento contable se debe ajustar a lo consignado en el segundo párrafo de estas conclusiones.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143491 del 04-08-10**

I	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	<b>1470</b>	Otros deudores
	1.2	<b>4808</b>	Otros ingresos ordinarios	
	1.3	<b>5808</b>	Otros gastos ordinarios	
Subtema			Reconocimiento por parte del INVIMA del ajuste por mínimas cuantías en la prestación del servicio de fotocopiado	

Doctora  
 LUZ MARÍA BARRERA MILLÁN  
 Coordinadora Grupo Financiero y Presupuestal  
 Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143491, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“En el registro de las operaciones pueden presentarse saldos de mínimas cuantías, ocasionados por mayores valores consignados por los servicios que presta el INVIMA o menores valores pagados por los usuarios, que requieren ser ajustados al gasto o al ingreso pero que el Grupo financiero y Presupuestal no cuenta con la autorización para efectuar los ajustes correspondientes”*.

Por lo anterior, consulta cuál es el procedimiento a seguir en el caso que se presenta en la entidad.

Mediante reunión realizada con funcionarios del INVIMA se informó que los mayores o menores valores consignados corresponden a la prestación del servicio de fotocopiadora que la entidad brinda a sus usuarios para la realización de los distintos trámites que se requieran; y que tales ajustes corresponden a la diferencia presentada entre el precio de cobro establecido por la entidad y el valor efectivamente consignado por el usuario.

Sobre el particular me permito manifestarle:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 110 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con las características cualitativas de la información contable, señala en relación con la Universalidad, como elemento de la característica de la relevancia, 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”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) define el principio de contabilidad pública de la medición como: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, (...)”*

De igual forma, el párrafo 120 del mismo texto normativo, establece en relación con el principio de prudencia que: *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna”*.

Así mismo, el párrafo 132 relacionado con las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico *“Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”*.

A su vez, señala 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 clasificados en otras cuentas”*.

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe reconocer los ingresos que percibe por la prestación del servicio de fotocopiadora

mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta 480815-Fotocopias, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS por el valor efectivamente liquidado por la entidad.

Cabe anotar que la entidad deberá implementar políticas administrativas que permitan evitar que se generen diferencias entre los valores establecidos como precio de venta del servicio de fotocopidora y el efectivamente pagado por el usuario, con el fin de evitar que posteriormente se presenten solicitudes de devolución de dineros por las diferencias presentadas, al paso que para aquellos casos en donde por razones de

orden operativo y frente a la relación costo beneficio, cuando persistan diferencias poco significativas, debe adoptarse una política institucional, que permita el reconocimiento de estos en los resultados, caso en el cual la entidad deberá afectar la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS o 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, dependiendo de si la diferencias es a favor de la entidad o del usuario, respectivamente.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146601 del 07-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1470</b> Otros deudores <b>2453</b> Recursos recibidos en administración
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de CORNARE de los aportes recibidos del Departamento de Antioquia y de ACCIÓN SOCIAL para proyectos de inversión a través de convenios
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de tasas, multas e intereses en entidades de gobierno general teniendo en cuenta su antigüedad
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b> Otros deudores
		1.2	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
		1.3	<b>4110</b> No tributarios
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de ingresos en las Corporaciones Autónomas Regionales y demás autoridades ambientales por prestación de servicios de laboratorios de análisis de agua y por trámites ambientales	

Doctor  
GUILLERMO LEÓN GONZÁLEZ VILLADA  
Coordinador Unidad Financiera  
Corporación Autónoma Regional Rionegro-Nare (CORNARE)  
El Santuario (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20108-146601, en el cual consulta las subcuentas a ser utilizadas para revelar los conceptos registrados en "otros", cuyo valor supera el 5% del total de la cuenta, o si es del caso evaluar la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente, de conformidad con lo señalado en el numeral 11 del capítulo II del título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el sentido de que las entidades deben solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente para estos casos.

Informa la entidad que en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, registran los aportes para los proyectos de inversión a través de convenios, con contrapartida en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, a excepción de los recursos recibido en desarrollo del convenio con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – ACCIÓN SOCIAL, los cuales se reconocen en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. También informa que en la subcuenta 147590-Otros deudores, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, registran los valores que por su antigüedad u otros motivos se

determinó reclasificarlos de las subcuentas 140101-Tasas, 140102-Multas y 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Así mismo, señala que en la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, clasifican los ingresos por la prestación del servicio de laboratorio por el análisis de agua y el cobro de trámites ambientales.

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Reconocimiento de transferencias por aportes para proyectos de inversión a través de convenios

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la fotocopia de los contratos y convenios interadministrativos suministrados por la entidad.

El Contrato interadministrativo de cofinanciación celebrado entre el Departamento de Antioquia – Dirección Seccional de Salud y Protección Social, la Corporación Autónoma Regional de las Cuencas de los Ríos Negro y Nare "Cornare" y los municipios de Concepción, El Carmen de Viboral, El Peñol, El Santuario, Granada, Guarne, La Unión, Marinilla y

San Vicente, en la Cláusula Primera, establece: **“OBJETO: CORNARE Y LOS MUNICIPIOS se comprometen para con EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – DSSA, a mejorar las condiciones sanitarias y disminuir los factores de riesgos a la salud pública y el ambiente, por el uso y manejo de plaguicidas en los Municipios de Concepción, El Carmen de Viboral, El Peñol, El Santuario, Granada, Guarne, La Unión, Marinilla y San Vicente”, conforme a la propuesta presentada por CORNARE que hace parte integral del presente contrato.**

El citado contrato en la Cláusula Tercera señala: **VALOR Y FORMA DE PAGO:** El valor del presente contrato asciende a la suma de **DOSCIENTOS VEINTIDÓS MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$222.863.000.00 M.L.)**; cofinanciados de la siguiente forma: **A) EL DEPARTAMENTO – DSSA** aportará la suma de **CIENTO VEINTE MILLONES DE PESOS (\$120.000.000.00)**, cantidad que el DEPARTAMENTO-DSSA cancelará a **CORNARE** mediante pagos parciales y acorde al porcentaje de avance en la ejecución del proyecto según informes presentados así: **1)** Cuarenta y cinco millones de pesos (\$45.000.000), una vez el proyecto haya avanzado un 30%, previa presentación de la cuenta de cobro acompañada del informe parcial de actividades desarrolladas y del Acta de aval expedido por el interventor. **2)** Cuarenta y cinco millones de pesos (\$45.000.000), una vez el proyecto haya avanzado un 70%, previa presentación de la cuenta de cobro acompañada del informe parcial de actividades desarrolladas y del Acta de aval expedido por el interventor. **3)** Treinta millones de pesos (\$30.000.000), una vez el proyecto haya avanzado el 100% y los recursos financieros de las demás entidades cofinancadoras se hayan cancelado en un 100%, previa presentación de la cuenta de cobro acompañada del informe de las actividades desarrolladas y el Acta de Aval expedido por el interventor en el que conste haber cumplido a satisfacción. (...)

Por su parte, la Cláusula Quinta, en relación con las obligaciones del Departamento-DSSA, indica: **“EL DEPARTAMENTO – DSSA se obliga a lo siguiente: 1) Aportar y cancelar los recursos financieros en la forma estipulada en la cláusula tercera del contrato.”** Así mismo, la Cláusula Séptima, estipula: **“LOS MUNICIPIOS se obligan a ejecutar las siguientes actividades: 1) Asumir el liderazgo del proyecto a nivel Municipal. 2) Vigilar que los recursos financieros sean invertidos en la ejecución del objeto y las obligaciones del contrato. 3) Realizar seguimiento a las actividades realizadas. (...). 5) Aportar y cancelar los recursos de cofinanciación en la forma estipulada en el contrato y certificados mediante disponibilidad presupuestal y compromisos de los Alcaldes”.**

En relación con el Convenio interadministrativo de cooperación, cofinanciación y asistencia técnica No. 0091 de 2010 celebrado entre la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Acción Social y la Corporación Autónoma Regional de la Cuenca de los ríos Negro y Nare – Cornare, en las consideraciones se establece: **“1) (...), la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – ACCIÓN SOCIAL, tiene por objeto (Decreto 2467 del 2005) canalizar los recursos nacionales e internacionales para ejecutar todos los programas sociales que dependen de la Presidencia de la República y que atienden a los colombianos afectados por la pobreza, el narcotráfico y la violencia. Su misión es coordinar, ejecutar y promover políticas, al igual que planes y programas integrales participativos de cooperación internacional para el desarrollo económico y social del país. (...).”**

La Cláusula Primera del citado Convenio, en relación con el objeto, establece: **“El objeto del presente convenio de cooperación, cofinanciación y asistencia técnica consiste en que La CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL RIONEGRO NARE (CORNARE), impulse, desarrolle e implemente el proyecto en la línea de intervención MAÍZ Y FRIJOL, denominado: “PROYECTO DE SEGURIDAD ALIMENTARIA MAÍZ Y FRIJOL PARA FAMILIAS DE LOS MUNICIPIOS DE SAN FRANCISCO, COCORNÁ, SAN LUIS, GRANADA, SAN CARLOS Y SAN RAFAEL EN EL ORIENTE ANTIOQUEÑO”. PARÁGRAFO: OBJETIVOS GENERALES. – Son objetivos específicos los siguientes: Los siguientes son**

**los objetivos específicos del proyecto: a. Sensibilizar y capacitar a 5.100 familias en la filosofía ReSA, específicamente en temas relacionados con importancia de la siembra tradicional, fortalecimiento del autoconsumo y conservación del suelo; abonamiento orgánico y manejo integral limpio de plagas y enfermedades del cultivo de maíz y frijol y cosecha y poscosecha del maíz y el frijol. b. Difundir el proyecto mediante la utilización de estrategias de comunicación que refuercen el “Cambio de Actitud” de las familias beneficiadas y el reconocimiento institucional de las entidades participantes. c. Entregar el prototipo de insumos a las 5.100 familias beneficiarias del proyecto estimulando el cambio de actitud hacia el autoconsumo”.**

La Cláusula Segunda, en lo relacionado con las obligaciones de la Corporación, indica: **“La CORPORACIÓN, manifiesta conocer y entender a cabalidad las obligaciones técnicas, legales, de seguimiento y administrativas, los objetivos específicos, las funciones del Comité de Seguimiento Técnico Operativo Local y demás especificaciones contenidas en el “PLIEGO DE CONDICIONES” que hace parte integral del presente convenio y declara aceptar su contenido es su totalidad, (...).”** (Subrayado fuera de texto).

La Cláusula Quinta establece que **“(…) El valor del convenio será por la suma de MIL OCHOCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$1.800.000.000), discriminados así: 1) El valor a cofinanciar por parte de ACCIÓN SOCIAL a través del presente Convenio para todos los efectos legales, fiscales y presupuestales es la suma de MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$1.500.000.000) en efectivo (...). PARÁGRAFO 2. DESEMBOLSOS ACCIÓN SOCIAL** aportará el valor total de sus recursos de la siguiente forma: **1) Un primer desembolso del 50% del valor total del aporte de ACCIÓN SOCIAL, es decir por la suma de SETECIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$750.000.000),** previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del convenio y presentación de certificación de encontrarse a paz y salvo con los aportes parafiscales, en lo referente a la seguridad social integral y **2) Un segundo y último desembolso por valor de SETECIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$750.000.000),** correspondiente al 50% del valor total del aporte de **ACCIÓN SOCIAL, los cuales serán cancelados al Cumplimiento del 75% del gasto de la inversión programada para el primer desembolso de todos los aportantes, (...). PARÁGRAFO 6. Los recursos aportados en efectivo en cofinanciación por ACCIÓN SOCIAL y la CORPORACIÓN serán desembolsados exclusivamente en la cuenta abierta para el proyecto.**

La Cláusula Sexta, en cuanto a la legalización contable, establece que **“(…) La ASOCIACIÓN (sic) deberá remitir al supervisor del convenio dentro de los siete (7) primeros días del mes siguiente al de la ejecución de los recursos, los siguientes documentos para su respectiva legalización contable en ACCIÓN SOCIAL: Informe financiero debidamente suscrito por el responsable en la Entidad, que contenga como mínimo lo siguiente: valor del convenio, valor girado por ACCIÓN SOCIAL, valor reintegrado, valor de los rendimientos financieros, valor contratado, valor pagado a contratos, saldo por pagar a contratos, saldo en caja del convenio, (...). PARÁGRAFO 1. REINTEGRO DE LOS RECURSOS. Los recursos girados por ACCIÓN SOCIAL que no están apartando compromisos u obligaciones y que correspondan. (sic) A apropiaciones de vigencias fiscales anteriores, deberán ser reintegrados por la ENTIDAD a más tardar el 31 de marzo a la cuenta (s) bancaria (s) que la Tesorería de ACCIÓN SOCIAL señale por escrito para este efecto. (Subrayado fuera de texto).**

Finalmente, el Convenio Interadministrativo de cofinanciación No. 2010-CF-34-0031, celebrado entre el Departamento de Antioquia – Secretaría del Medio Ambiente, la Corporación Autónoma Regional de las Cuencas de los ríos Negro – NARE (CORNARE) y los municipios de jurisdicción de Cornare, en las Cláusulas Primera y Tercera, estipula: **“OBJETO: Implementación de estufas eficientes y huertos leñeros en los 26 municipios de la jurisdicción de Cornare. OBLIGACIONES DE LAS PARTES:**

**DE CORNARE: 1. TÉCNICAS.** 1.1) *Hacer seguimiento y control del convenio por intermedio de un interventor nombrado por el Director General.* 1.2) *Realizar la construcción de 75 estufas eficientes y la implementación (sic) igual número de huertos leños en los 26 municipios de jurisdicción de Cornare, para un total de 1.950 estufas y huertos leños, bajo los estándares de los planos, diseños y materiales anexos en el proyecto, en los estudios y documentos previos. Los cuales hacen parte integral del presente convenio.* 1.3) *Orientar la sostenibilidad del proyecto con los usuarios en cada una de las áreas de influencia de una forma técnica.* **2. LEGALES.** 2.1) *Realizar el proceso de contratación y celebrar subcontratos en caso que se requieran garantizar el buen desarrollo del objeto del convenio. (...).* **4. ADMINISTRATIVAS.** **4.1)** *Establecer una contabilidad del proyecto que denote transparencia en el empleo de los recursos asignados, con las normas legales y mantenerla disponible cuando los organismos de control o la comunidad la requiera.* **4.2)** *Crear un archivo organizado de los originales del proyecto, con toda la documentación inherente a la ejecución del mismo y mantenerla disponible cuando los organismos de control, o la comunidad lo requiera.* **4.3)** *Destinar los recursos que reciba, exclusivamente en lo relacionado con el cumplimiento del objeto convenido. (...).* **4.5)** *Cuando los recursos no se inviertan en su totalidad en la ejecución del proyecto, estos deberán ser reintegrados según su participación.* (Subrayado fuera de texto).

También el precitado convenio indica en su Cláusula Octava con relación a la exclusión laboral, que: *“No habrá vínculo laboral alguno entre Cornare y El Departamento de Antioquia – Secretaría del Medio Ambiente y las personas que se contraten para la ejecución del presente convenio, ya que Cornare ejecutará el proyecto con autonomía administrativa y técnica”.*

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública con relación a los deudores, indica que estos *“representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”*

De la misma manera 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.”*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como *“los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”* (Subrayado fuera de texto).

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 dinámica de esta cuenta señala que se debita con *“El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos”.*

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-depositos 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”.*

## 2.1 Reconocimiento tasas, multas e intereses de acuerdo a su antigüedad

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).

El Catálogo General de Cuentas 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 dinámica de esta cuenta establece 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”.*

De la misma manera, 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.”*

*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”.*

## 3.1 Reconocimiento de ingresos por prestación de servicios y trámites ambientales.

El artículo 3° del Decreto 2820 de 2010, establece: **“Concepto y alcance de la licencia ambiental.** *La Licencia Ambiental es la autorización que otorga la autoridad ambiental competente para la ejecución de un proyecto, obra o actividad, que de acuerdo con la ley y los reglamentos pueda producir deterioro grave a los recursos naturales renovables o al medio ambiente o introducir modificaciones considerables o notorios al paisaje; la cual sujeta al beneficiario de esta, al cumplimiento de los requisitos, términos, condiciones y obligaciones que la misma establezca en relación con la prevención, mitigación, corrección, compensación y manejo de los efectos ambientales del proyecto, obra o actividad autorizada.*

(...).

**Parágrafo.** *Las Corporaciones Autónomas Regionales y demás autoridades ambientales no podrán otorgar permisos, concesiones o autorizaciones ambientales, cuando estos formen parte de un proyecto cuya licencia ambiental sea de competencia privativa del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial”.*

Por su parte, el párrafo 265 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los ingresos, señala: *“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 Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe que la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

Así mismo, 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos”. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1.1 Reconocimiento de transferencias por aportes para proyectos de inversión a través de convenios

No es pertinente la creación de la subcuenta para reconocer los derechos reconocidos en la subcuenta 142314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS, por los aportes derivados del contrato interadministrativo con el Departamento de Antioquia – DSSA y algunos municipios del Departamento que superan el 5% del total de la cuenta, toda vez que los mismos se reconocen teniendo en cuenta que serán cancelados a CORNARE mediante pagos parciales y acorde al porcentaje de avance en la ejecución del proyecto según informes presentados por este.

Así las cosas, dado que los aportes del Departamento de Antioquia – DSSA, se reciben con base en actas parciales de entrega, la ejecución del contrato debe registrarse debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta y cuenta que correspondan del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, por las erogaciones incurridas que correspondan a aportes del Departamento de Antioquia – DSSA. Cuando el Departamento de Antioquia – DSSA entregue el aporte, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, e informar en notas a los estados contables este hecho.

En relación con los recursos aportados por la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – ACCIÓN SOCIAL, en

virtud del convenio interadministrativo de cooperación, cofinanciación y asistencia técnica No. 0091 de 2010, y por El Departamento de Antioquia – Secretaría del Medio Ambiente y los municipios de jurisdicción de Cornare, mediante el Convenio Interadministrativo de cofinanciación No. 2010-CF-34-0031, corresponden a recursos entregados para administrar y su reconocimiento debe realizarse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

### 2.1 Reconocimiento tasas, multas e intereses de acuerdo a su antigüedad

Dado que ni la dinámica de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, ni la de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS establecen la reclasificación de los derechos por ingresos no tributarios a deudas de difícil recaudo, en razón a 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 consecuencia, los valores reconocidos por tasas, multas e intereses se conservan en las subcuentas respectivas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afecta directamente el patrimonio.

### 3.1 Reconocimiento de ingresos por prestación de servicios y trámites ambientales

Los ingresos que perciben las Corporaciones Autónomas Regionales y demás autoridades ambientales por el servicio de laboratorio por el análisis de agua, se reconocen mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, debiendo habilitar códigos auxiliares para el control de los conceptos solicitados a partir del 7º dígito de dicha subcuenta, e informar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la cuenta.

Los ingresos recibidos por trámites ambientales, se registran con débito en la subcuenta 140139-Licencias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito en la subcuenta 411046-Licencias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, teniendo en cuenta que los ingresos no tributarios se reconocen y causan en cumplimiento del principio de devengo o causación, con base en los actos administrativos, una vez hayan quedado en firme.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147609 del 28-10-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b>	Otros deudores
	1.2	<b>4805</b>	Financieros	
	1.3	<b>5720</b>	Operaciones de enlace	
<b>Subtema</b>			Reconocimiento de intereses derivados de un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la Contaduría General de la Nación	

Doctor  
JAIME AGUILAR RODRÍGUEZ  
Secretario General  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No .201010-147609 mediante la cual consulta sobre la cuenta que se debe utilizar por intereses en un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la entidad contable pública.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

En los numerales 4, 6 y 7 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, se señala: "**4º RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.** Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

*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". (...)*

**6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD.** En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810- Extraordinarios, por el valor establecido en el respectivo fallo.

**7. RECAUDO DEL VALOR DE RESARCIMIENTO EN LAS ENTIDADES DEL NIVEL NACIONAL.** Teniendo en cuenta que en las entidades pertenecientes a los sectores central y descentralizado del nivel nacional el recaudo se realiza a través de la Dirección General de Crédito Público

y del Tesoro Nacional, la entidad contable pública, con la información recibida por parte de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, debitará la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y acreditará la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES" (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4805-FINANCIEROS en los siguientes términos "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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915-Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que corresponden del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados."*

Igualmente, la cuenta 1470-OTROS DEUDORES establece que: "Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a la enunciadas en cuentas anteriores. (...)"

### CONCLUSIÓN

Los ingresos por concepto de intereses producto de un proceso de responsabilidad fiscal, deben ser reconocidos en el período en el cual se determina la responsabilidad y se liquidan hasta la fecha en la cual se efectúe el pago; por lo tanto, teniendo en cuenta que el fallo fue a favor de la Contaduría General de la Nación, esta debe proceder a causar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1470-Deudores, y un crédito en la subcuenta 480504-Intereses de deudores, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. De manera simultánea, debe cancelar las cuentas de orden de control inicialmente creadas.

Finalmente, considerando que los recursos son girados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional y una vez esta informe su recaudo, la CGN reconocerá un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito en la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

\*\*\*



**CONCEPTO 20109-147149 del 02-11-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>1470</b>	Otros deudores
		1.2	<b>3265</b>	Recursos de cofinanciación
		1.3	<b>2453</b>	Recursos recibidos en administración
Subtema			Reconocimiento por parte del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga ESP de los recursos aportados por diversas entidades para el proyecto de regulación del río Tona- Embalse de Bucaramanga, teniendo en cuenta que la infraestructura adquirida o construida sea de propiedad de la ESP o de las entidades aportantes	

Doctor  
 MIGUEL ÁNGEL MONTERO DULCEY  
 Gerente y Financiero de Sistemas  
 Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP.  
 Bucaramanga (Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147149, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“El Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP., se encuentra desarrollando el Proyecto de Regulación del río Tona “EMBALSE DE BUCARAMANGA” para asegurar la disponibilidad del recurso hídrico en el mediano y largo plazo a los Municipios de Bucaramanga, Girón y Floridablanca, en el Departamento de Santander; el proyecto comprende la construcción de un Embalse y obras complementarias, en dos fases, que regularán el río Tona aportando un caudal adicional al sistema de acueducto.*

*El proyecto tiene un costo total de \$261.648 millones, recursos que serán obtenidos así:*

<i>Aportes de la Gobernación de Santander</i>	<i>\$10.000.000.000</i>
<i>Aportes del Municipio de Bucaramanga</i>	<i>10.000.000.000</i>
<i>Aportes de la Nación</i>	<i>45.462.212.000</i>
<i>Recursos de crédito a cargo del Acueducto</i>	<i>117.900.000.000</i>
<i>Recursos propios a través de tarifa</i>	<i>78.285.724.477</i>

*La obtención de los aportes se encuentran soportados en el documento CONPES 3614 del 28 de septiembre de 2009 y la celebración de los siguientes convenios:*

- 1. Convenio Interinstitucional de Apoyo Financiero No. 095 de 2007 entre el Municipio de Bucaramanga y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP., de diciembre 28 de 2007; por valor de \$2.000.000.*
- 2. Convenio Interadministrativo de Apoyo Financiero No. 1570 de 2008 entre el Departamento de Santander y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP. de diciembre 29 de 2008; por valor de \$10.000.000.000.*
- 3. Convenio Interinstitucional de Apoyo Financiero No. 103 de 2009 entre el Municipio de Bucaramanga y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP., de noviembre 11 de 2009; por valor de \$8.000.000.000.*
- 4. Convenio Interadministrativo de Uso de recursos suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y el Municipio de Bucaramanga No. 110, por valor de \$45.462.212.000. Estos aportes los transfiere el Municipio al Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP., mediante convenio Interadministrativo de Uso Futuro de Recursos suscrito entre el Municipio de Bucaraman-*

*ga y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP. No. 134 de noviembre 13 de 2009”.*

Por lo anterior consulta:

Teniendo en cuenta que el Acueducto es una Sociedad por Acciones de carácter mixto y que los aportes recibidos no ingresan como aportes de capital, ¿Cuál debe ser el manejo contable de estos recursos y la parte de la obra a construir?; dado que en los convenios no se precisa esta situación. El proyecto fue adjudicado en su componente I a la firma Conalvias, por valor de \$168.568.177.098 e inicia su construcción en un mes, con el giro de anticipo al contratista por \$35.283.669.000.

**CONSIDERACIONES**

Dado que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se desprenden de los convenios celebrados por el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP. dependerá de las cláusulas estipuladas en los mismos, en la medida en 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 anticipos y las formas de pago, entre otras, se retoman a continuación las cláusulas de los convenios celebrados relacionadas con su consulta.

**Convenio Interinstitucional de Apoyo Financiero No. 095 de 2007 entre el Municipio de Bucaramanga y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP.**

La cláusula primera del convenio señala que: *“El objeto del presente Convenio Interinstitucional es apoyar financieramente al AMB S.A. ESP. PARA DESARROLLAR EL ‘Proyecto Regulación Embalse de Bucaramanga’, el cual asegura a las generaciones futuras el adecuado, suficiente y continuo suministro de agua potable”.*

La cláusula novena del convenio citado, expresa que: *“PROPIEDAD DE LOS BIENES. Los bienes que sean adquiridos o construidos con recursos del presente convenio, pertenecerán al AMB S.A. ESP”.*

**Convenio Interadministrativo de Apoyo Financiero No. 1570 de 2008, celebrado entre el Departamento de Santander y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP.**

La cláusula primera del convenio establece que: *“OBJETO: El objeto del presente convenio es la unión de esfuerzos entre las partes para la ejecución del proyecto denominado ‘Proyecto Regulación del río Tona Embalse de Bucaramanga’, mediante el aporte que el DEPARTAMENTO realiza para su financiación. (...)”.*

**Convenio Interinstitucional de Apoyo Financiero No. 103 de 2009, suscrito entre el Municipio de Bucaramanga y el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP.**

La cláusula primera del Convenio celebrado establece que: "*OBJETO.- El Objeto del presente convenio interinstitucional es, de parte del MUNICIPIO, apoyar al AMB S.A. ESP. para desarrollar el 'Proyecto de Regulación del río Tona – Embalse de Bucaramanga', el cual asegurará la disponibilidad del recurso hídrico en el mediano y largo plazo a los Municipios de Bucaramanga, Floridablanca y Girón, en el Departamento de Santander, mediante la construcción de un embalse y obras complementarias, que regularán el río Tona, (...)*".

**Convenio Interadministrativo de Uso de recursos No. 110 de 2009, suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y el Municipio de Bucaramanga No. 110.**

La cláusula primera del Convenio suscrito establece que: "*OBJETO: El objeto del presente convenio es establecer los términos y condiciones para la inversión, el esquema de manejo y el seguimiento de los recursos asignados, mediante Resolución No. 2229 del 12 de noviembre de 2009, expedida por EL MINISTERIO, para apoyar financieramente al MUNICIPIO de Bucaramanga, Departamento de Santander, con recursos de la Nación para la ejecución del proyecto "PROYECTO DE REGULACIÓN EMBALSE DE BUCARAMANGA"*".

De otra parte, en materia contable, el párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 Catálogo General de Cuenta (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*". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, señala que la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, "*Representa el valor de los recursos provenientes de la cofinanciación recibida de la Nación, departamentos, distritos y/o municipios, que se constituye en fortalecimiento patrimonial de la entidad beneficiaria sin que sea considerado como aportes de capital*". (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, dado que en los convenios interadministrativos 1570 de 2008, 103 de 2009 y 110 de 2009, no se establece cuál entidad será la propietaria de los bienes adquiridos o

construidos en desarrollo de los convenios, les corresponde a las partes definir la propiedad de los mismos. Una vez definido lo anterior, contablemente pueden presentarse dos situaciones a saber:

1. Si Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP. va a ser el propietario de la infraestructura.

La entidad debe reconocer los recursos entregados por las entidades aportantes como un recurso de cofinanciación, mediante un débito en la subcuenta 147088-Recursos de cofinanciación, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 326501-Nación, 326502-Departamento, o 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, según corresponda, en el momento en que le sea notificado de parte de la entidad aportante, que le serán girados los recursos.

Una vez le sean girados los recursos la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la 147088-Recursos de cofinanciación, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Cabe anotar, que de conformidad con la cláusula novena del convenio 095 de 2007, este procedimiento debe aplicarse para el reconocimiento de los recursos aportados por el Municipio de Bucaramanga en desarrollo de dicho convenio.

2. Si la propiedad de la infraestructura adquirida o construida es de las entidades aportantes.

Si la infraestructura adquirida o construida en desarrollo del convenio es de propiedad de las entidades aportantes, una vez le sean girados los recursos al Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP., éste debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva 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.

A medida que el Acueducto Metropolitano de Bucaramanga S.A. ESP aplica los recursos recibidos, en desarrollo de la ejecución del objeto de los convenios celebrados, en el pago de bienes o servicios, debe reconocer un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, e informar a la entidad que entrega los recursos, para que esta actualice su información contable, y reconozca los activos, pasivos, ingresos y gastos a que haya lugar.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147646 del 02-12-10**

CONCEPTO 201010-147646 del 02-12-10			
<b>I</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b> Otros deudores
		1.2	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
	1.3	<b>4805</b> Financieros	
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los ingresos que recibe el Fondo Rotatorio de Vivienda al servicio de los trabajadores, de la Industria Licorera de Caldas en cumplimiento del acuerdo convencional con SINTRABECOLICAS, así como de los intereses y rendimientos derivados de las operaciones financieras realizadas.	

Doctora  
 LUZ MIRELLA GÓMEZ GIRALDO  
 Profesional Especializado  
 Control Fiscal Macro  
 Contraloría General de Caldas  
 Manizales-Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 201010-147646, mediante la cual consulta el registro contable de los ingresos que recibe el Fondo Rotatorio de Vivienda al servicio de los trabajadores, de la Industria Licorera de Caldas.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 28 del Acta de acuerdo convencional entre la Industria Licorera de Caldas y SINTRABECOLICAS Subdirectiva Caldas establece: *“A partir de la vigencia de la presente convención colectiva de trabajo, la Empresa auxiliará al Fondo Rotatorio de la Vivienda para los trabajadores de la Industria Licorera de Caldas, creada por Decreto No. 0691 de agosto de 1962 (...), con la suma equivalente a 35 SMMLV, mensuales sin perjuicio de los bienes que integran el patrimonio actual del Fondo Rotatorio de la Vivienda y pagaderos en los diez (10) primeros días de cada mes.”*

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 periodo.”*

Así mismo, las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública en relación con el reconocimiento de Ingresos determinan:

*“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.”* (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 265 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece que *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de Servicios. Para el caso*

*de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe el grupo 48-OTROS INGRESOS indicando que *“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**

Se considera que el reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de devengo o causación, con base en lo estipulado en el acta de acuerdo convencional entre la Industria Licorera de Caldas y SINTRABECOLICAS Subdirectiva Caldas, en la cual establece que la Empresa Licorera auxiliará al Fondo Rotatorio de la Vivienda para los trabajadores.

Por lo tanto, el Fondo Rotatorio de Vivienda debe reconocer los ingresos derivados de estos auxilios con un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En cuanto a los ingresos obtenidos por intereses o rendimientos financieros generados por las operaciones financieras producto de los ingresos que la Industria Licorera auxilia al Fondo Rotatorio, reconoce un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 480522-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

De otra parte, la estructura del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad pública permite utilizar las subcuentas de “Otros”. No obstante, el Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contiene una limitante en relación a que el saldo de dichas subcuentas no supere el monto equivalente al 5% del valor de la cuenta respectiva. Cuando esta situación se presente la entidad debe revelar la información adicional en Notas a los Estados Contables para explicar el estado particular que afecta la información presentada.

\*\*\*

**CONCEPTO 201012-149858 del 27-12-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b>	Otros deudores
	1.2	<b>2905</b>	Recaudos a favor de terceros	
<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de los anticipos por concepto de vacaciones y primas de vacaciones para empleados, y consideraciones a tener en cuenta si el saldo de la subcuenta excede el 5% de la cuenta.		
	1.2.1	Reconocimiento del recaudo de las estampillas efectuado por la entidad a favor de otras entidades, y consideraciones a tener en cuenta si el saldo de la subcuenta excede el 5% de la cuenta.		

Doctor

ELKIN DE JESÚS MUÑOZ BERRÍO

Coordinador Contabilidad

Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid

Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149858, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"El Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid de Medellín registra en la cuenta 147090 Otros Deudores, dos cuentas a nivel de auxiliar para la contabilización de vacaciones y prima de vacaciones del personal que disfruta las vacaciones colectivas en diciembre sin el cumplimiento del tiempo. Al conciliar las prestaciones sociales, esos recursos pagados al personal anticipadamente se contabilizan en dichas cuentas.*

*Igualmente, en la cuenta 2905 Recaudos a Favor de Terceros no existe una subcuenta en la cual se puedan registrar los recaudos por estampillas".*

Por lo anterior, solicita la creación de subcuentas que permitan el reconocimiento de los conceptos señalados, dentro de las cuentas 1470-Otros deudores y 2905-Recaudos a favor de terceros, con el fin de dar cumplimiento al hallazgo presentado por la Contraloría General de Antioquia, dado que las subcuentas denominadas "Otros" superan el 5%.

### CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, *"Representa el valor de los derechos*

*de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores".*

Así mismo 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 éstas, en los plazos y condiciones convenidos".*

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los anticipos por concepto de vacaciones y primas de vacaciones otorgados a los empleados de forma anticipada, deben reconocerse afectando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte, los recaudos por concepto de Estampillas que percibe la entidad, y cuya titularidad pertenece a otras entidades deben ser reconocidas en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

En el evento en que los saldos de las subcuentas 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, superen el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública deberá revelar en notas a los estados contables tal situación, por los saldos y los conceptos allí revelados.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148749 del 30-12-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>1470</b>	Otros deudores
		1.2	<b>2490</b>	Otras cuentas por pagar
		1.3	<b>4312</b>	Servicios de salud
		1.4	<b>6310</b>	Servicios de salud
		1.5	<b>73</b>	Servicios de salud
Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl de un Contrato de cuentas en participación celebrado con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de cuidados intensivos para adultos.		

Doctora  
 MARTHA LILIANA DÍAZ DURÁN  
 Profesional Universitario  
 ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl  
 Garzón (Huila)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148749, en la cual consulta el procedimiento contable que el Hospital debe aplicar para el registro de las operaciones derivadas del Contrato de cuentas en participación, celebrado entre esa entidad y el Partícipe Inversionista.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Hospital Departamental San Vicente de Paúl de Garzón Huila celebró un contrato de cuentas en participación con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de Cuidados Intensivos para adultos.

El Contrato define al Hospital como el Gestor Propietario y a la Caja de Compensación del Huila como el Partícipe Inversionista.

El Parágrafo de la cláusula segunda del contrato en relación con el Manejo del Servicio, señala: "(...) Por consiguiente, la facturación corresponderá al Hospital. (...)”

Respecto de las obligaciones del gestor propietario la cláusula tercera del contrato indica: "1) Responder ante el partícipe Inversionista o ante su miembro en el Comité de cuentas de participación, del manejo administrativo, financiero y contable de la UCI. 2) Suscribir los contratos con el personal que requiera para operar la UCI. 3) Abrir una cuenta bancaria en donde se maneje únicamente la totalidad de los ingresos y egresos que se reciban por la prestación de los servicios médico-asistencial a través de la UCI, de tal forma que el ingreso no se confunda con otros del Gestor Propietario, por otros conceptos. 4) Implementar los procedimientos logísticos, informáticos y contables que permitan conocer los movimientos de ingresos y egresos, todo lo cual debe de estar debidamente soportado. 5) Establecer los mecanismos pertinentes para determinar el valor a pagar por el consumo de los servicios públicos domiciliarios de la UCI, todo de acuerdo con el Partícipe Inversionista. (...)”

Así mismo la cláusula cuarta que determina las obligaciones del Partícipe Inversionista establece: "1) Asumirá temporalmente y con la obligación de devolución o reembolso por parte del Hospital, el valor que resulte para cubrir las necesidades de capital de trabajo que requiera la unidad funcional en su etapa de puesta en marcha y operación. (...) La totalidad de la suma antes indicada debe ser devuelta al Partícipe Inversionista, por parte del Gestor Propietario, (...)”

Al definir la distribución de la participación en los resultados la cláusula sexta del contrato señala: "Los resultados financieros de la operación de la UCI serán distribuidos y cancelados anualmente una vez el Gestor Propietario determine la utilidad de la misma a través de su informe de gestión.

Los resultados, después de descontar a los ingresos los costos y gastos incurridos en la operación de la UCI se distribuirán de la siguiente manera: (Subrayado fuera de texto)

1. Para el Gestor Propietario.....70%
2. Para el Partícipe Inversionista .....30%”

El Título X del Código de Comercio colombiano en relación con las Cuentas en Participación indica en los artículos 507, 509 y 510 lo siguiente:

**Art. 507.-** La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

**Art. 509.-** La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal.

**Art. 510.-** El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.

Los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros.”

En relación con la normatividad contable pública, según lo expresado en el párrafo 267 del Régimen de Contabilidad Pública, "(...), 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.”

Así mismo las Normas Técnicas del Plan General de Contabilidad Pública relativas a los Costos de Producción, en los párrafos 298, y 304 a 306 determinan:

“298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la de-

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

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

“305. 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.”

“306. En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.”

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas:

**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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4312-Servicios de Salud.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor facturado por servicios prestados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar. 2- El recaudo con o sin situación de fondos de las cuentas por cobrar originados en la atención con cargo al subsidio a la oferta. 3- El valor de las cuentas por cobrar castigadas por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes.”

**2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR:** “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas por pagar que tienen definiciones precisas.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los pagos totales o parciales de los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones por los diferentes conceptos.”

**4312-SERVICIOS DE SALUD:** “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en

la prestación de los servicios de salud y conexos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

Se entiende por Unidad Funcional, el conjunto de procesos específicos, los procedimientos y actividades que los componen, los cuales son ejecutados dentro de una secuencia y límites técnicamente definidos, en donde es posible visualizar, analizar e intervenir el proceso global de la venta o producción del servicio.

Los centros de costos corresponden a la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde pueden asignarse, de manera clara e independiente, recursos (físicos, tecnológicos, humanos) para la generación del servicio.

Adicionalmente incluye el margen en la contratación en servicios de salud, cuando los servicios prestados son inferiores al valor del contrato.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por la prestación de servicios de salud.”

**6310-SERVICIOS DE SALUD:** “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación del servicio de salud vendido, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 73-Servicios de Salud.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El costo de los servicios vendidos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable.”

**73-SERVICIOS DE SALUD:** “En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas que prestan servicios de salud, en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...)”

## CONCLUSIÓN

Conforme a los términos del contrato de cuentas en participación, el Hospital debe controlar contablemente las operaciones relacionadas con el funcionamiento de la UCI, como son el reconocimiento de los ingresos originados en la facturación de los servicios prestados así como los costos y gastos en que debe incurrir, conceptos necesarios para determinar el resultado a distribuir entre el Partícipe Inversionista y el Gestor Propietario, el cual será reconocido en la proporción definida en el contrato. La participación del Partícipe Inversionista será reconocido como un pasivo.

En consecuencia, los registros a considerar por el Hospital son los siguientes:

1- El aporte realizado por el Partícipe Inversionista debe reconocerse como un pasivo debido a que el Hospital reintegra estos recursos al finalizar el contrato, para lo cual debita la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 249007-Cuentas en Participación, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, que será cancelada al realizar el Hospital la devolución de los recursos recibidos.

2- Los ingresos percibidos por los servicios prestados por la UCI, facturados directamente por el Hospital, deben causarse mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD

con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Al recaudar los recursos, debitará la cuenta de efectivo creada para este fin y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

3- Respecto a los costos relacionados con la ejecución del contrato, las erogaciones asociadas a la prestación de los servicios ofrecidos por la UCI, serán acumuladas por tipo de servicio en las cuentas que correspondan del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y se trasladarán a las subcuentas correspondientes de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD.

4- Una vez determinado el resultado de la operación de la UCI, por la participación a favor o en contra del Partícipe Inversionista, el Hospital afectará la subcuenta 249007-Cuentas en Participación, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR contra el resultado del ejercicio; en el evento que el capital aportado se hubiera reintegrado en su totalidad, si el resultado da pérdida, ésta se registra en la subcuenta 147020-Cuentas en Participación, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Cabe anotar que en el pasivo deben crearse los auxiliares que permitan diferenciar el capital aportado de la distribución de los resultados en la participación.

\*\*\*

**1475-Deudas de difícil recaudo**

CONCEPTO 20104-142048 del 06-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1475</b> Deudas de difícil recaudo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Clasificación como activo corriente de la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Clasificación de los rubros relacionados con el Estado de actividad financiera, económico, social y ambiental

Doctora  
CLARA STELLA BELTRÁN PARDO  
Jefe Oficina de Gestión Pública y Autocontrol  
ESE Hospital del Sur  
Bogotá D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142048, relacionada con las diferencias entre los reportes remitidos a la Contaduría General de la Nación, y los presentados a través del aplicativo SIHO al Ministerio de la Protección Social, para atender lo dispuesto por el Decreto 2193 de julio 8 de 2004.

Según lo expresado en su consulta, encuentran diferencias ya que: 1- Los valores totales del activo corriente y no corriente no concuerdan, por la clasificación de las deudas de difícil recaudo (deudas mayores a 360 días), debido a que según el programa SIHO se clasifican en activo no corriente y según lo informado por el Contador de la entidad a la CGN como activo corriente. 2- La clasificación de los rubros del estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, es diferente en cada uno de los reportes.

Pregunta: "Quién tiene razón en la clasificación de las cuentas y presentación en este estado financiero, si la realizada por el Contador de la Institución o la que se encuentra en el "Manual de usuario aplicativo web del sistema de información hospitalario SIHO?".

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

**1. Clasificación de las deudas de difícil recaudo:**

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 pueden reali-

zarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 369 del mismo texto normativo 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 técnica 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 Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, como: "Representa el valor de las deudas a favor de 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 del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto a la estructuración del Balance General, establece que debe conservarse el orden de liquidez a solvencia, tratándose de los activos y en cuanto a los pasivos su grado de exigibilidad. En el procedimiento se define que "Para la clasificación de los activos y pasivos en partidas corrientes y no corrientes es necesario atender lo definido en las normas técnicas relativas a los estados, reportes e informes contables, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

**Activo corriente.** Presenta la suma de los saldos de las cuentas de los grupos 11-EFECTIVO, 13-RENTAS POR COBRAR y 15-INVENTARIOS, así

como las partidas corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS ACTIVOS, que pueden ser convertidos en efectivo o realizarse en un período inferior a un año, contado a partir de la fecha del balance.

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

## 2. Clasificación de los rubros relacionados con el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

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), contenido en el numeral 1 del Capítulo I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone en relación con la Estructura y diligenciamiento de formularios: *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.*"

De otra parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece en el procedimiento para la Estructuración y presentación de los estados contables básicos, los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos y sus notas por parte de las entidades contables públicas. Es así que el numeral 10, en relación con el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental indica:

"(...).

*Este Estado se estructura en orden de precedencia revelando los saldos de las actividades ordinarias y partidas extraordinarias, así como las operacionales y no operacionales, conforme lo define la norma técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.*

*En primer lugar, de las actividades ordinarias, se muestran los ingresos, costos y gastos operacionales, con el fin de calcular el excedente o déficit operacional (...).*

*En segundo lugar, se revelan los ingresos, costos y gastos no operacionales para efectos de obtener el excedente o déficit no operacional (...).*

*En tercer lugar, se presentan las partidas de ingresos y gastos extraordinarios obteniendo el resultado neto de partidas extraordinarias. (...).*

## CONCLUSIÓN

1- De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los derechos que presentan incertidumbre y riesgo de recaudo de acuerdo con la insolvencia del deudor, su antigüedad y morosidad, se trasladan a las subcuentas correspondientes de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, con el fin de que la información financiera permita identificar la cartera que se encuentra en tal situación, constituyendo un derecho de menor liquidez y, en consecuencia, la clasificación corresponde a un activo corriente.

2- En relación con la presentación del Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, es pertinente aclarar que si bien la Contaduría General de la Nación (CGN), no exige el envío de los estados

contables básicos de las entidades contables públicas a la CGN, como autoridad regulatoria en materia contable, ha definido el modelo el cual debe observarse para su presentación, cuando sea requerido por usuarios internos y/o externos. Esto sin perjuicio de otro tipo de informe de propósito específico que la entidad pudiese elaborar para satisfacer las necesidades de usuarios de la información.

### NOMBRE DE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 200X (Cifras en XXX pesos)

	NOTA	(Año actual) 200X	(Año anterior) 200X-1
<b>ACTIVIDADES ORDINARIAS</b>			
<b>INGRESOS OPERACIONALES</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>VENTA DE BIENES</b>	(20)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Bienes comercializados		XXX	XXX
<b>VENTA DE SERVICIOS</b>	(21)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Servicios informáticos		XXX	XXX
<b>OTROS INGRESOS</b>	(22)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Financieros		XXX	XXX
<b>COSTO DE VENTAS Y OPERACIÓN</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>COSTO DE VENTA DE BIENES</b>	(23)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Equipos de comunicación y computación		XXX	XXX
<b>COSTO DE VENTA DE SERVICIOS</b>	(24)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Servicios informáticos		XXX	XXX
<b>GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN</b>	(25)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Sueldos y salarios		XXX	XXX
Aportes sobre la nómina		XXX	XXX
<b>PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES</b>	(26)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Muebles, enseres y equipo de oficina		XXX	XXX
<b>OTROS GASTOS</b>	(27)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Comisiones		XXX	XXX
<b>EXCEDENTE (DÉFICIT) OPERACIONAL</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>INGRESOS NO OPERACIONALES</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>OTROS INGRESOS</b>	(22)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Arrendamientos		XXX	XXX
<b>GASTOS NO OPERACIONALES</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>OTROS GASTOS</b>	(27)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Pérdida en retiro de activos		XXX	XXX
<b>EXCEDENTE (DÉFICIT) OPERACIONAL</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>EXCEDENTE (DÉFICIT) DE ACTIVIDADES ORDINARIAS</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>PARTIDAS EXTRAORDINARIAS</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
<b>INGRESOS EXTRAORDINARIOS</b>	(28)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Aprovechamientos		XXX	XXX
<b>GASTOS EXTRAORDINARIOS</b>	(29)	<b>XXX</b>	<b>XXX</b>
Ajustes o mermas sin responsabilidad		XXX	XXX
<b>EXCEDENTE (DÉFICIT) DEL EJERCICIO</b>		<b>XXX</b>	<b>XXX</b>

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL  
NOMBRE  
(Adjunto certificación)

FIRMA REVISOR FISCAL  
NOMBRE  
(Adjunto dictamen)

FIRMA CONTADOR PÚBLICO  
NOMBRE  
T.P.

\*\*\*



**CONCEPTO 20109-147029 del 12-10-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1475</b> <b>1480</b>	Deudas de difícil recaudo Provisión para deudores (Cr)
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá de las deudas de difícil recaudo por la prestación del servicio de acueducto, con independencia de que estén siendo controvertidas en los estrados judiciales.	

Doctora  
 EVANGELINA RODRÍGUEZ CONTRERAS  
 Directora Financiera de Contabilidad  
 Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147029, en la cual solicita la creación de código contable en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, para el registro de la cartera que se encuentra en controversia judicial, en el sentido que la entidad lo requiere para ejercer el control de las cuentas por cobrar que no fueron aceptadas por el usuario.

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

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece: *“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, (...)”*.

Así mismo, el párrafo 154 señala: *“Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable”*. Igualmente el párrafo 156, define que *“El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...)”*.

De la misma manera, el párrafo 265, en relación con los ingresos, señala: *“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”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de contabilidad Pública, describe la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, como: *“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”*.

También 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”*.

*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”*.

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”*.

Por su parte, el artículo 1° de la Resolución 356 de 2007 por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública está integrado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables.

En el mismo sentido, el Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo I del Catálogo General de Cuentas, señala que: *“El catálogo general de cuentas está conformado por cinco niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el código contable”*.

*Con base en lo anterior, el primer dígito del código correspondiente a la clase, el segundo al grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la cuenta y el quinto y sexto a la subcuenta”*.

*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”*. (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que su consulta no implica modificaciones al Catálogo General de Cuentas (CGC), en el sentido que el ingreso por la prestación de servicios que fueron causados en su momento por la entidad contable pública, cuyos derechos se encuentran pendientes de recaudo considerados por su antigüedad deudas de difícil recaudo, se reclasifican debitando la subcuenta 147509-Prestación de servicios, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta 140802-Servicio de acueducto, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, con independencia de que estén siendo

controvertidos en los estrados judiciales, y por lo tanto no procede su reconocimiento en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En caso de que sea necesario provisionarse dada la condición jurídica del proceso o la realidad económica en que se desarrolla, 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. Así mismo, el control de los deudores se puede llevar en cuentas auxiliares a partir del séptimo dígito de la respectiva cuenta.

\*\*\*

**1480- Provisión para deudores (Cr):** Ver conceptos 20109-147029, 201010-147882, 20104-142485, 201011-148538

## 15- INVENTARIOS

CONCEPTO 20104-142464 del 10-06-10			
TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>15</b> Inventarios
		1.2	<b>1635</b> Bienes muebles en bodega
		1.3	<b>1505</b> Bienes producidos
		1.4	<b>6205</b> Bienes producidos
		1.5	<b>1406</b> Venta de bienes
		1.6	<b>5211</b> Generales
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos	

Doctor  
LUIS JORGE RIAÑO RIAÑO  
Subdirector General  
Instituto Nacional para Sordos-INSOR  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142464, en la cual consulta el tratamiento contable de los videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones que se adelantan de conformidad con su objeto misional, el cual se pone a disposición de la población sorda especialmente.

Es de anotar que mediante correo electrónico el Doctor David Alejandro López, Coordinador Grupo Administrativo del INSOR, informa que algunos de los diccionarios de lengua de señas colombiana se venden a un precio económicamente no significativo y que los recursos recaudados se reinvierten en la reproducción del material. Así mismo, informa que algunos materiales como las publicaciones, cartillas, CD, entre otros, los entrega de forma gratuita a la población sorda.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El numeral 14 del artículo 5 del Decreto 2009 de 1997, establece como una de las funciones del INSOR, la siguiente: "Importar, adquirir o producir servicios, elementos, materiales o equipos que se requieran en las áreas de educación, comunicación, habilitación y rehabilitación con el objeto de facilitar la interacción de la persona sorda, o limitada auditiva con el entorno, previo cumplimiento de las disposiciones legales".

Los párrafos 158, 286 y 300 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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.

(...)

286. *Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas*

(...)

300. *El costo de los bienes producidos para la venta o el suministro gratuito a la comunidad, debe trasladarse al inventario de productos terminados en la medida en que se obtenga el producto concluido, previa la distribución de los costos indirectos".* (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 1505-BIENES PRODUCIDOS en el siguiente sentido: "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".

Respecto a la cuenta 5211-GENERALES, se define 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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD y en general el material especializado obtenido producto de las investigaciones que adelanta el INSOR, se deben reconocer en el grupo 15-IN-

VENTARIOS, dado que se trata de bienes que se entregarán de forma gratuita a la comunidad ó a un precio económicamente no significativo en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Por tanto, el INSOR debe proceder a reclasificar los diccionarios de lengua de señas colombiana, las cartillas y publicaciones de la subcuenta 163503-Equipo médico y científico, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA a la subcuenta 150506-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y los videos, CD y demás material especializado, se deben reclasificar de la subcuenta 163503-Equipo médico y científico a la subcuenta 150590 Otros bienes producidos, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Ahora bien, en el momento en que los diccionarios de lengua de señas colombiana se vendan a la comunidad, se debe proceder a reconocer la entrega de los bienes mediante un débito a la subcuenta 620507-Impresos y publicaciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS y un

crédito a la subcuenta 150506-Impresos y publicaciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS. Así mismo, debe proceder a registrar la cuenta por cobrar mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1404-VENTA DE BIENES y como contrapartida la subcuenta 480806-Publicaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, esto sin importar que el precio de venta no sea económicamente significativo.

Respecto a las cartillas, publicaciones, videos, CD y demás material especializado, en el momento en que se efectúe su entrega de forma gratuita a la comunidad, se debe registrar un débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 150590-Otros bienes producidos, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

\*\*\*

**1505- Bienes producidos**

CONCEPTO 20106-144582 del 17-09-10		
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	1.1	<b>1505</b> Bienes producidos
	1.2	<b>1520</b> Productos en proceso
	1.3	<b>3255</b> Patrimonio institucional incorporado
	1.4	<b>7130</b> Construcciones
	1.5	<b>6205</b> Bienes producidos
	1.6	<b>1406</b> Venta de bienes
	1.7	<b>5550</b> Subsidios asignados
	1.8	<b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado
	1.9	<b>1705</b> Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	1.10	<b>1920</b> Bienes entregados a terceros
	<b>Subtema</b>	Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde periodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables

Doctor  
 ERNESTO ORLANDO BENAVIDES  
 Secretario General  
 Instituto Colombiano de Desarrollo Rural (INCODER)  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144582, mediante la cual consulta si es pertinente utilizar la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL o la 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES para incorporar a la contabilidad los Distritos de Riego, y en caso de ser entregados en administración a la Asociación de Usuarios, si el subsidio se disminuye del valor del Distrito registrado en los Activos.

Informa el Incoder que los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima, se fueron reconociendo como Gasto de Operación o Gasto de Inversión Social a la par que se generaba un registro acumulativo en la subcuenta 835510-Activos, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Así mismo señala *“Estas obras aún no se han concluido; pero cuando entren al servicio serán entregadas mediante Convenio de Bienes en Administración, a las correspondientes asociaciones de usuarios, situación que conlleva el registro contable de los mismos en cuenta 1-9-20 Bienes entregados en Administración.*

*De cualquier manera y como resultado de la aplicación de la ley 41 de 1993 estos bienes se conservan como activos del Instituto hasta que se*

*produzca la recuperación de la inversión, caso en el cual se entregan a la comunidad”.*

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

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 25, 26 y 27 de la Ley 41 de 1993, por la cual se organiza el subsector de adecuación de tierras, en lo relacionado con el reintegro de las inversiones realizadas en la ejecución de obras en Distritos de riegos, establecen:

*“ARTÍCULO 25. SUBSIDIOS. Créase un subsidio del 50% en las cuotas de recuperación de inversiones de los proyectos, con destino a los pequeños productores, usuarios de los Distritos de Adecuación de Tierras que reúnan las condiciones socioeconómicas que determine el Consejo Superior de Adecuación de Tierras. Este subsidio puede ser complementado con aportes de otros organismos públicos o privados en cuantía no menor al 5% ni mayor al 20% del costo en cuyo caso, el subsidio se incrementará en dicho porcentaje.*

ARTÍCULO 26. LIQUIDACIÓN DE LAS INVERSIONES. El cálculo y liquidación de las inversiones en obras de adecuación de tierras se hará por su valor real incluidos los costos financieros, teniendo en cuenta las áreas directamente beneficiadas por los diferentes componentes de las obras, aplicando el índice de precios que determine el Consejo Superior de Adecuación de Tierras conforme lo establece el numeral 19 del artículo 10 de la presente Ley. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 27. FACTORES DE LIQUIDACIÓN. Las inversiones en adecuación de tierras, sujeta a recuperación estarán constituidas, entre otros, por el valor de los siguientes conceptos: los estudios de factibilidad, los terrenos utilizados en la ejecución del Distrito; las servidumbres de beneficio colectivo; las obras civiles realizadas adicionando al aporte comunitario de manos de obra; los equipos electromecánicos instalados; los costos financieros de los recursos invertidos; la maquinaria y los equipos iniciales para la operación y conservación del Distrito y la porción de los costos de protección y recuperación de las cuencas respectivas. (Subrayado fuera de texto).

El literal d) del artículo tercero del Acuerdo 191 de 2009, establece: **“Clasificación de las obras de Adecuación de Tierras:** Se clasifican de acuerdo al beneficio que generen en:

1) **Obras de Uso Público o de Interés General:** Son aquellas que benefician a la población residente en el área de influencia del distrito. La inversión en obras de uso público tendrá el carácter de inversión pública no recuperable, por tratarse de obras de interés general que benefician a personas naturales y jurídicas diferentes a los usuarios de los proyectos o distritos. Generalmente son las siguientes para cada componente de adecuación de tierras:

*RIEGO: Las vías y sus obras complementarias paralelas a conducciones y canales principales y los pasos peatonales, en razón a que no existen restricciones para el uso de las mismas”.*

El párrafo segundo del citado acuerdo, señala que “La inversión en obras de uso público tendrá el carácter de inversión pública no recuperable, por tratarse de obras de interés general que benefician a personas naturales y jurídicas diferentes a los usuarios de los proyectos o distritos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de Asociación como “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”.

De la misma manera, el párrafo 132, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico: “Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido;

cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico”. (Subrayado fuera de texto)

En relación al costo de ventas, el párrafo 293 señala: “El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados. Los costos de operación se reconocen por el costo histórico”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 158 de la normatividad contable en referencia a las normas técnicas relativas a los inventarios, establece que “Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”. (Subrayado fuera de texto).

También, el párrafo 295, dispone 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

1505-BIENES PRODUCIDOS, como: “el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.

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

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: “2- El valor de las construcciones terminadas”.

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

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

1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, como: “el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados”.

1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, como: “el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricas y Culturales en Construcción, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado”.*

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: *“El valor de la rehabilitación o mejoramiento”.*

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”.*

3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como: *“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”.*

La dinámica de esta cuenta dispone que se acredita con *“2- El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos”.* Subrayado fuera de texto).

4210-BIENES COMERCIALIZADOS, como: *“el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado, sin ser sometidos a ningún proceso de transformación.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 140606-Bienes Comercializados”.*

4805-FINANCIEROS, 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. (...).*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915-Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados”.*

5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, como: *“el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos”.*

6205-BIENES PRODUCIDOS, como: *“el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la transformación, explotación, cultivo o construcción, de bienes vendidos durante el período, 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 establece que se debita con: *“1- El costo de los inventarios producidos y vendidos”.*

7130-CONSTRUCCIONES, como: *“el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en desarrollo de la actividad de la construcción orientadas, entre otras, a dar solución de vivienda a personas de escasos recursos”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los Distritos de Riego en construcción desde períodos anteriores, cuyos costos tengan el carácter de recuperables, se incorporan en la contabilidad afectando el patrimonio, para lo cual se debita la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, o la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, y se acredita la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Una vez efectuado el registro anterior, debe proceder a trasladar de la cuenta de productos en proceso del inventario con débito en la(s) subcuenta(s) respectiva de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, para continuar con la acumulación de los costos y con posterioridad deberán aplicarse al final y comienzo de cada período contable las dinámicas de las cuentas 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y 7130-CONSTRUCCIONES, hasta la terminación de las obras.

Los costos acumulados de conformidad con lo anteriormente señalado se convertirán en el costo de ventas asociado a los ingresos, debitando la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS y acreditando la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, simultáneamente debita la subcuenta 140606-Bienes comercializados, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y acredita la subcuenta 421003-Construcciones, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, que se causan con ocasión de la venta a la comunidad, momento en el cual se reconoce el monto del subsidio otorgado como Gasto público social, en la subcuenta 555006-Para distritos de riego, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Dado que el INCODER conservará como activos los Distritos de Riego hasta que se produzca la recuperación de la inversión, las cuotas recibidas por la venta se reconocen con débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 291013-Construcciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y a la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES por los intereses que se cobran como costos financieros de los recursos invertidos, los cuales deben causarse previamente como ingreso en la subcuenta 480504-Intereses de deudores, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Las inversiones en los Distritos de Riego que tengan el carácter de inversión pública no recuperable por tratarse de obras de interés general que benefician a personas naturales y jurídicas diferentes a los usuarios de los proyectos o distritos, se deben incorporar reconociéndolos como Bienes de beneficio y uso público, con débito en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, o la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en servicio, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, en caso de que estén en uso, goce y disfrute de la comunidad, con crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora bien, con respecto a los Distritos de Riego que se entregan a terceros para su uso, administración o explotación debiendo ser restituido con posterioridad al INCODER, deben reconocerse en la subcuenta que corresponde a la naturaleza de la operación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

En relación a si el subsidio se disminuye del valor del Distrito de Riego cuando se entrega en administración, esta detracción procede solamente en el momento de formalizar la entrega a la comunidad, una vez recuperados los costos definidos en la liquidación de acuerdo a la ley, como gasto público social, con débito en la subcuenta 555006-Para distritos de riego, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, como se ilustra en el segundo párrafo de estas conclusiones.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-145604 del 07-09-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema		1.1	<b>1505</b>
		1.2	<b>1512</b>	Materias primas
		1.3	<b>1406</b>	Venta de bienes
		1.4	<b>7105</b>	Productos agropecuarios, de silvicultura, avicultura y pesca
		1.5	<b>7129</b>	Productos alimenticios
		1.6	<b>0203</b>	Ingresos no tributarios aprobados (Db)
		1.7	<b>0325</b>	Gastos de comercialización y producción aprobados (Cr)
Subtema			Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas	

Doctora  
BLANCA AURORA CONTRERAS TARAZONA  
Secretaria de Educación del Norte de Santander  
Cúcuta (Norte de Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145604, en la cual nos informa que algunos establecimientos educativos oficiales del Norte de Santander tienen proyectos pedagógicos productivos donde elaboran y venden productos como quesos, yogurt, etc, y los colegios agrícolas venden huevos, pollos, pescado, entre otros. Por lo anterior, consulta en qué cuenta contable debe reconocer los ingresos y los gastos generados por estos productos e igualmente que se le indique las cuentas de presupuesto y tesorería que debe afectar en el registro, teniendo en cuenta que dichas instituciones no manejan costos ni inventarios.

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 119, 158, 160, 164, 264, 271, 295, 304, 313, 314 y 315 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

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

(...)

### 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.*

(...)

*160. La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización.*

(...)

*164. Los inventarios se revelan de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso, materias primas y materiales y, de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. (...).” (Subrayado fuera de texto).*

(...)

### 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.*

(...)

*271. 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, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.*

(...)

### 9.1.4.4 Costos de producción

*295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.”*

(...)

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

(...)

### 9.1.6 Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería

*313. Noción. Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus*

*componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control.*

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

(...)

315. *Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.* (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1512-MATERIAS PRIMAS: *"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.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior".*

1505-BIENES PRODUCIDOS: *"Representa el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.*

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

4201-PRODUCTOS AGROPECUARIOS, DE SILVICULTURA, AVICULTURA Y PESCA: *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la venta de bienes obtenidos en desarrollo de actividades agropecuarias, de silvicultura, avicultura y pesca.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 140601-Productos Agropecuarios, de Silvicultura, Avicultura y Pesca".*

4203-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES: *"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".*

7105-PRODUCTOS AGROPECUARIOS, DE SILVICULTURA, AVICULTURA Y PESCA: *"Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en el cultivo de productos agrícolas, de silvicultura y pesca, y en la cría de productos pecuarios y avícolas".*

7129-PRODUCTOS ALIMENTICIOS: *"Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la producción de alimentos".*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los bienes tales como yogurt, quesos, huevos, entre otros, producidos por las instituciones educativas en desarrollo de los proyectos pedagógicos productivos, se de-

ben reconocer como inventarios en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, por tratarse de bienes que han sido obtenidos mediante procesos de transformación, explotación o cultivo con la intención de ser comercializados.

Es de anotar que las materias primas adquiridas por las Instituciones Educativas, para la producción de estos bienes se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS y como contrapartida las subcuentas correspondientes, de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda, y en la medida en que dichos insumos se vayan a consumir en el proceso productivo, se deben trasladar a las cuentas de costos para llevar a cabo el proceso de acumulación.

Respecto a los ingresos recibidos por estas instituciones producto de la comercialización de los bienes obtenidos en desarrollo de los proyectos pedagógicos, estos se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES y como contrapartida un crédito en las subcuentas correspondientes, de las cuentas 4201-PRODUCTOS AGROPECUARIOS, DE SILVICULTURA, AVICULTURA Y PESCA o 4203-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES, según corresponda.

Los costos asociados con la producción de los bienes, se deben reconocer en las subcuentas correspondientes de las cuentas 7105-PRODUCTOS AGROPECUARIOS, DE SILVICULTURA, AVICULTURA Y PESCA o 7129-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, con el fin de efectuar el proceso de acumulación de costos y posterior traslado a los inventarios.

En lo referente al reconocimiento de los ingresos y gastos generados en la producción de estos bienes en las cuentas de presupuesto y tesorería, se debe considerar que estas cuentas corresponden a la revelación contable del proceso presupuestal, razón por la cual la utilización de las mismas dependerá de cómo la entidad pública tiene estructurado su presupuesto en sus componentes de ingresos y gastos.

Por tanto, si los ingresos obtenidos por la comercialización de los bienes producidos en desarrollo del proyecto pedagógico se encuentran incorporados en el presupuesto como ingresos no tributarios por venta de bienes, deberá emplear la subcuenta 020340-Venta de bienes producidos, de la cuenta 0203-INGRESOS NO TRIBUTARIOS APROBADOS (Db), y las subcuentas correspondientes de la cuentas 0217-INGRESOS NO TRIBUTARIOS POR EJECUTAR (Cr) y 0224-RECAUDOS EN EFECTIVO POR INGRESOS NO TRIBUTARIOS (CR).

Para el caso de las erogaciones efectuadas en el desarrollo de dicho proyecto, si las erogaciones se encuentran asociadas a gastos de comercialización y producción en el presupuesto de gastos, se deben reconocer en las subcuentas correspondientes, de las cuentas 0325-GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y PRODUCCIÓN APROBADOS (CR), 0336-GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y PRODUCCIÓN POR EJECUTAR (Db), 0354-GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y PRODUCCIÓN COMPROMETIDOS (Db), 0374-PAGOS EN EFECTIVO POR GASTOS DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN (Db), según corresponda, y en la eventualidad que estas erogaciones se encuentran asociadas a proyectos de inversión en el presupuesto de gastos, deberá emplear las correspondientes cuentas y subcuentas de las clases 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS, según corresponda.

\*\*\*

## 1510- Mercancías en existencia

CONCEPTO 20103-141607 del 29-04-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		Tema	1.1 1.2 1.3 1.4 1.5 1.6
	Subtema		Reconocimiento de donaciones (audífonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audífono funcione

Doctor  
LUIS JORGE RIAÑO RIAÑO  
Subdirector General  
Instituto Nacional para Sordos (INSOR)  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141607, en la cual consulta el tratamiento contable para los audífonos recibidos por el INSOR en calidad de donación, los cuales posteriormente son entregados a las personas que sean designadas como beneficiarios por parte de la Primera Dama de la Nación, y que la entidad registra en la cuenta 163502-Equipo médico y científico, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Es de anotar que mediante correo electrónico, la entidad aclara que dichos elementos están dirigidos a personas de escasos recursos que no tienen la capacidad de acceder a las ayudas auditivas por sus propios medios, y que para efectos de poder entregarlos, el beneficiario del audífono debe consignar a favor del INSOR una suma entre 20.000 y 30.000 pesos con el objeto de contratar con un tercero la elaboración de un molde requerido para que funcione el audífono; el valor recaudado por el INSOR se destina a cancelar el molde al contratista y no genera ningún ingreso propio para el Instituto.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 14 del artículo 5 del Decreto 2009 de 1997, establece como una de las funciones del INSOR, la siguiente: *"Importar, adquirir o producir servicios, elementos, materiales o equipos que se requieran en las áreas de educación, comunicación, habilitación y rehabilitación con el objeto de facilitar la interacción de la persona sorda, o limitada auditiva con el entorno, previo cumplimiento de las disposiciones legales"*.

Los párrafos 158, 202, 204 y 286 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*"158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles 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."*

(...)

*202. Noción. 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.*

(...)

*204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.*

(...)

*286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas."* (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 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento"*.

De otro lado, la cuenta 2425-ACREEDORES, es descrita como *"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).

Respecto a la cuenta 5211-GENERALES, se define 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**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los audífonos recibidos por el INSOR en calidad de donación por parte de entidades privadas, que posteriormente se entregan a las personas de escasos recursos, se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y como contrapartida un crédito en la subcuenta



480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Razón por la cual, la entidad debe proceder a realizar la respectiva reclasificación contable mediante un débito a la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y como contrapartida un crédito a la subcuenta 163502-Equipo médico y científico, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el beneficiario del audífono debe proceder a cancelar a favor del INSOR, una suma de dinero para efectos de cubrir la elaboración de molde que se requiere para hacer uso del audífono, el cual es elaborado por un tercero contratado por el INSOR, los recursos consignados deben registrarse mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

En el momento en que el INSOR reciba el molde del contratista, debe proceder a reconocerlo mediante un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o

2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR, según corresponda.

Una vez, el INSOR proceda a cancelar el respectivo molde al contratista, debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el INSOR efectúe la entrega de los audífonos y el respectivo molde a los diferentes beneficiarios, debe registrar un débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, por concepto del audífono, un débito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, para cancelar el pasivo constituido por concepto de los recursos recaudados de los beneficiarios, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el valor del audífono y del molde.

\*\*\*

**1512- Materias primas:** Ver concepto 20107-145604

**1518- Materiales para prestación de servicios**

CONCEPTO 201011-148783 del 23-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1518</b> Materiales para la prestación de servicios
		1.2	<b>4312</b> Servicios de salud
		1.3	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
		1.4	<b>73</b> Servicios de salud
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la ESE Moreno y Clavijo de los insumos hospitalarios recibidos de particulares a título de donación, destinados a ser consumidos en desarrollo de la actividad principal de la entidad	
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>73</b> Servicios de salud
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de costos por prestación de servicios de salud en la ESE Moreno y Clavijo

Doctora  
 JANETH MARÍA GARCÍA  
 Profesional Universitaria  
 ESE Moreno y Clavijo  
 Arauca (Arauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 201011-148783 en la cual consulta lo siguiente:

1. "La empresa ha recibido de un particular la donación sin contra-prestación de insumos hospitalarios (medicamentos, insumos de laboratorio, material médicos quirúrgicos, insumos de odontología), los cuales estarán destinados para la venta de servicios de salud.

*La inquietud surge en cuanto al tratamiento contable que deben recibir estos insumos tanto al momento de su ingreso a los inventarios como al momento de suministro al paciente y la generación de la factura al cliente o pagador del servicio prestado tanto a crédito como de contado."*

2. "La empresa actualmente no cuenta con un sistema de costos hospitalarios que le permita generar de forma real y oportuna estados económicos con equilibrio de los ingresos vs costos y gastos.

*(...) la consulta se genera en determinar qué mecanismo temporal mientras se implementa el sistema de costos hospitalarios, se debe surtir para que los estados financieros revelen en su oportunidad los costos y gastos en los que se incurre periódicamente para prestar y garantizar los servicios de la empresa."*

**CONSIDERACIONES**

**1. Ingresos**

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece 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. (...)*" (Subrayado fuera de texto).

"119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas (...)" (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 247 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señala que: "El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso." (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 264 relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, determina 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).

## 2. Costos

El Párrafo 295 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, 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."

El párrafo 298, del mismo instrumento normativo, establece que: "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

**1520- Productos en proceso:** Ver concepto 20106-144582

*la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.*"

## CONCLUSIÓN

### 1. Ingresos

De las consideraciones expuestas, se concluye que de conformidad con los principios de contabilidad pública de Causación o Devengo y de Medición, y de las Normas técnicas relativas al patrimonio y a los ingresos, las donaciones destinadas a ser consumidas en desarrollo de la actividad principal de la entidad deben reconocerse como un ingreso, por lo cual, para el caso de su consulta, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS y se acredita la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Cuando los medicamentos sean consumidos en la prestación de los servicios deberán reconocerse como un costo, debitando la subcuenta que corresponda, del Grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Como la producción y venta de servicios se dan en forma simultánea, una vez la entidad preste el servicio, surge el derecho de cobro, por lo cual la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Así las cosas, no puede entenderse, de ninguna manera, que al reconocer un ingreso por la donación de los medicamentos, y otro por la prestación de servicios, en los cuales se consumieron los medicamentos recibidos en donación se estén sobreestimando los ingresos, dado que son dos hechos económicos distintos.

Por lo tanto, los medicamentos recibidos en donación constituyen un ingreso por cuanto se reciben sin contraprestación alguna, es decir incrementan el patrimonio de la entidad sin que esta haya tenido que desprenderse de recursos tales como el efectivo. El ingreso por la prestación de servicios es distinto en la medida en que el precio de venta del servicio considere el costo de la prestación del mismo, el cual incluye el valor de los medicamentos consumidos.

### 2. Costos

La entidad debe implementar un sistema de costos que le permita generar información confiable, relevante y comprensible respecto al costo de los servicios prestados, por lo cual debe reconocer los cargos asociados a la prestación de los servicios de salud, en las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, de conformidad con la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas.

\*\*\*

**1530- En poder de terceros**

CONCEPTO 200912-137636 del 29-01-10				
1 2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		<b>Tema</b>	1.1 1.1 1.2	<b>1530</b> <b>5550</b> <b>1413</b>
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.2.1	Reconocimiento por parte del Instituto Social de vivienda y hábitat de Medellín - ISVIMED del aporte fiduciario (bienes inmuebles-lote) entregado al fideicomiso, que se destinará como subsidio en especie a los compradores de un proyecto Reconocimiento por parte de ISVIMED de las transferencias recibidas del municipio de Medellín	

Doctor  
FABIÁN ARANGO LÓPEZ  
Contador  
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-ISVIMED  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137636, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. El ISVIMED recibió del municipio de Medellín un terreno a título de cesión gratuita por un valor de \$500.000 para efectos fiscales, valor por el cual figura registrado contablemente en el grupo 15-INVENTARIOS. Este terreno se distribuyó en varios lotes y va a ser entregado a un grupo de familias como subsidio en especie, transfiriéndolo a título de aporte fiduciario a una fiduciaria por un valor de \$382.340.000. Por lo anterior consulta:
  - 1.1 Cómo debe contabilizar la transferencia a la fiduciaria y por qué valor?, ¿se debe registrar valorización?
  - 1.2 Se debe contabilizar los lotes independientemente y qué costo debe darle a los lotes?
2. Actualmente, la entidad cuando recibe las transferencias municipales destinadas a los proyectos de inversión para la solución de necesidades habitacionales, afecta la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, pero según respuesta a la circularización de operaciones recíprocas, el municipio de Medellín está utilizando la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS. Por tanto consulta, cuál es la cuenta que se debe emplear para reconocer contablemente estas transferencias.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

**1. Subsidios en especie**

La cláusula segunda de la Escritura No. 888 de junio 26 de 2009, por la cual se celebra el contrato de fiducia mercantil inmobiliaria de administración y pagos No. 3101, suscrito entre el ISVIMED en calidad de tradente, CONINSA RAMÓN H S.A., en calidad de Fideicomitente, promotor y gerente, CONALTURA Construcción y Vivienda S.A., en calidad de fideicomitente constructor, y la fiduciaria BANCOLOMBIA S.A., establece que "El presente contrato de fiducia mercantil irrevocable tiene por objeto la constitución de un patrimonio autónomo con los bienes transferidos por EL TRADENTE, EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE y el FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR a título de fiducia mercantil irrevocable de administración para desarrollar el proyecto de vivienda de interés social, así como con los transferidos al PATRIMONIO AUTÓNOMO afectos a la finalidad de adelantar el PROYECTO, (...)."

El numeral 3.1 de la cláusula tercera, indica que "**EL TRADENTE**, por cuenta del FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR Y GERENTE, transfiere a título de fiducia mercantil, el derecho de dominio y posesión que actualmente ejerce sobre los siguientes inmuebles como subsidio en especie (...).

1. Para efectos contables y fiscales, el **INMUEBLE** se transferirá a título de aporte fiduciario por un valor de TRESCIENTOS OCHENTA Y DOS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/L (\$382.340.000)".

La cláusula quinta, señala que "A cambio del aporte a título de fiducia mercantil de los bienes mencionados en el presente contrato, **EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE Y EL FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR** adquieren los derechos patrimoniales que surgen de este contrato de fiducia mercantil denominados derechos fiduciarios, (...)."

El numeral 6.2.1 de la cláusula sexta en cuanto a las obligaciones relacionadas con la gerencia del proyecto, señala: "**EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR GERENTE**, para efectos del desarrollo y ejecución asume como no remuneradas, las obligaciones de hacer que le corresponden en calidad del **GERENTE DEL PROYECTO**, entre las que se incluye: la obligación de la gestión administrativa, financiera y jurídica del proyecto y la coordinación general de este.

**EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR GERENTE**, en cumplimiento de esta obligación de hacer (...) debe adelantar la gestión de comercialización y la gestión de venta de las **UNIDADES INMOBILIARIAS**, construidas en desarrollo de **EL PROYECTO**.

(...) serán obligaciones especiales del **GERENTE DEL PROYECTO**:

- (...) 3. Efectuar la entrega material de las unidades de **EL PROYECTO** a **LOS COMPRADORES**. (...)
6. Elaborar para la firma de **LA FIDUCIARIA** las minutas de transferencia de las **UNIDADES RESULTANTES DEL PROYECTO**, (...) Las minutas reflejarán los contratos de **PROMESA DE COMPRAVENTA** que bajo su propia responsabilidad suscribirá **EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR GERENTE** con los compradores".

El numeral 6.2.3. en cuanto a las obligaciones del FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, indica. "3. Construir las unidades de dominio privado (...) dentro del plazo necesario para cumplir las obligaciones de entrega adquiridas con los compradores y de acuerdo con las especificaciones técnicas previamente definidas."

El numeral 6.2.4. señala como obligaciones comunes al FIDEICOMITENTE PROMOTOR GERENTE Y AL FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR, entre

otras las siguientes: "1. Asumir bajo su cuenta y riesgo la responsabilidad en el desarrollo de **EL PROYECTO** y suscribir los contratos necesarios para el desarrollo y culminación del mismo. (...) 3. Responder solidariamente frente al **PATRIMONIO AUTÓNOMO**, y frente a terceros de todo perjuicio que le sea imputable, (...)"

El numeral 6.2.5., establece como obligaciones de tradente, las siguientes: "1. Transferir por cuenta del **FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE** a título de fiducia mercantil, con destinación específica para el desarrollo del proyecto **LOS INMUEBLES** (...) como subsidio en especie en cumplimiento de lo dispuesto en el contrato 609 de 2006 para la **GERENCIA PROMOCIÓN, VENTAS, CONSTRUCCIÓN Y ENTREGA** de los inmuebles en la ciudadela Nuevo Occidente (...) 2. Proferir los actos administrativos a través de los cuales se haga la asignación del respectivo subsidio (...) a favor de los compradores a efectos de legalizar la asignación del anticipo de subsidio en especie; para este efecto, **EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR Y GERENTE** presentará a ISVIMED los listados de los grupos familiares con información que permita establecer el cumplimiento de los citados requisitos para la asignación del beneficio".

La cláusula séptima, señala como obligaciones de la fiduciaria: "(...) 5. Recibir los recursos líquidos provenientes de pagos efectuados por los COMPRADORES una vez **EL FIDEICOMITENTE GERENTE Y PROMOTOR** acredite el permiso de ventas. 6. Realizar los desembolsos a **EL FIDEICOMITENTE PROMOTOR, GERENTE Y FIDEICOMITENTE CONSTRUCTOR** de las sumas que requieran para el desarrollo de **EL PROYECTO**. 7. **LA FIDUCIARIA**, directamente o por medio de apoderado, suscribirá como vocera y administradora del **PATRIMONIO AUTÓNOMO** las escrituras de compraventa de **LAS UNIDADES INMOBILIARIAS** que conformen el proyecto".

Respecto al tratamiento contable en el ISVIMED, el párrafo 125 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que "Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal".

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS, en el siguiente sentido: "Representa el valor de los diferentes inventarios tales como: mercancías procesadas, en existencia, y materias primas de propiedad de la entidad contable pública, que se encuentran en poder de terceros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1505-Bienes Producidos, 1510-Mercancías en Existencia 1512-Materias Primas, 1516-Envases y Empaques, 1517-Materiales para la Producción de Bienes y 1518-Materiales para la Prestación de Servicios".

El párrafo 158 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, establece que "Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los numerales 3.4 y 3.19.2 del Procedimiento de control interno contable de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, establecen:

### "3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

(...)

### 3.19.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional.

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. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades públicas, no podrá exigirse que la totalidad de la información que administre una determinada dependencia también se encuentre registrada en la contabilidad. (Subrayado fuera de texto).

## 2. Transferencias

Los párrafos 264, 269 y 278 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

"264. *Noción.* Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

(...)

269. *Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.*

(...)

278. *Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.*" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS en el siguiente sentido: "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".

Respecto a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, la describe como "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".

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

### 1. Subsidios en especie

1.1 Teniendo en cuenta que en virtud del contrato de fiducia mercantil, el ISVIMED por cuenta del fideicomitente constructor y gerente debe

trasladar al fideicomiso los bienes inmuebles, que se destinarán como subsidio en especie a los compradores del proyecto, debe reconocerlos por el valor establecido en el contrato como aporte fiduciario mediante un débito a la subcuenta 153090-Otros Inventarios en poder de terceros, de la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA. Ahora bien, dado que el valor registrado de los inmuebles en la subcuenta 151002-Terrenos es inferior al valor entregado como aporte fiduciario, la diferencia se debe reconocer mediante un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Es de anotar que en el caso en que el valor de la subcuenta 153090-Otros Inventarios en poder de terceros supere el 5% del total de la cuenta, se debe revelar en notas a los estados contables tal situación.

Una vez el fideicomitente promotor y gerente, presente al ISVIMED los listados de los grupos familiares que cumplen con los requisitos para la asignación del subsidio en especie, y el ISVIMED proceda a expedir el acto administrativo de asignación de este beneficio, debe reconocer el respectivo gasto mediante un débito a 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 el valor que se debe registrar como gasto corresponde al valor asignado como subsidio en especie a cada beneficiario en el acto administrativo. No obstante, el valor del subsidio en especie no podrá superar el valor del bien entregado como aporte fiduciario.

En la medida en que el fideicomitente promotor y gerente, informe que ha hecho entrega de las unidades habitacionales del proyecto mediante la formalización de las respectivas escrituras con los beneficiarios del subsidio, el ISVIMED debe disminuir el pasivo constituido mediante un débito a la subcuenta 243001-Vivienda, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 153090-Otros Inventarios en poder de terceros, de la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS.

- 1.2 En cuanto a si el ISVIMED debe reconocer los lotes del inmueble entregado como aporte fiduciario por separado, si la entidad lo considera pertinente mediante auxiliares en el área contable o en una base de datos administrada por otra dependencia habilitada como auxiliar contable, podrá controlar los lotes de manera individual conforme lo esta-

blece los numerales 3.4 y 3.19.2 del Procedimiento de control interno contable de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación adoptado mediante la Resolución 357 de 2008.

Respecto al costo que se debe asignar a los lotes, será el que determine la entidad como subsidio en especie para cada beneficiario, como se indica en el numeral 1.1. de las conclusiones de esta consulta.

## 2. Transferencias

Las transferencias corresponden al traslado de los recursos hacia otras entidades públicas originados en la ejecución del presupuesto del Municipio. Por tanto, en el momento en que el ISVIMED conoce que el Municipio de Medellín expidió el acto administrativo de reconocimiento de su correlativa obligación, debe proceder a registrar un débito en la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, el Municipio de Medellín debe proceder a reconocer su respectiva obligación, debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Ahora bien, en el momento en que el Municipio de Medellín gire los recursos, el ISVIMED debe reconocerlos mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida acredita la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

A su vez, el Municipio de Medellín debe proceder a disminuir el pasivo constituido mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## 16- PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

### CONCEPTO 20102-140375 del 16-02-10

Este concepto da alcance al concepto 20071-107014  
Reitera los conceptos 20094-127560 del 20-04-09 y 200911-137084

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	16	Propiedades planta y equipo
	1.2	1710	Bienes de beneficio y uso público en servicio	
	1.3	1711	Bienes de beneficio y uso público en servicio-Concesiones	
	1.4	1920	Bienes entregados a terceros	
Subtema			Reconocimiento de bienes revertidos en virtud de la finalización de un contrato de concesión	

Doctora  
MIREYI VARGAS OLIVEROS  
Coordinadora de Gestión Contable  
Instituto Nacional de Concesiones (INCO)  
Bogotá, D. C

## ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20102-140375, en la cual consulta el tratamiento contable de la reversión del contrato de

concesión La Calera, teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación (CGN) expidió el concepto 200712-107014, en el cual instruye sobre el registro contable para el INCO y el INVIAS en el numeral 5.3 señalando que con la finalización del contrato de concesión el INCO debita

el capital fiscal y acredita la cuenta de bienes de beneficio y uso público en concesión, en tanto que INVIAS debita la cuenta de bienes de beneficio y uso público en servicio y acredita la cuenta de capital fiscal, y que no obstante esta instrucción el INVIAS le expresa que tiene inquietudes al respecto e indica lo siguiente:

*“De acuerdo con el régimen de contabilidad pública, se registra como inversión en las vías lo que corresponde a construcción, mejoramiento y rehabilitación. El mantenimiento se registra como gasto.*

*En este orden de ideas es necesario que se especifique cual es el valor del mantenimiento y cual corresponde a los demás rubros.*

*Respecto de los bienes y equipos, estos deben entregarse debidamente valorizados, indicando el costo histórico, fecha de adquisición y el valor que tengan de depreciación. El valor de los bienes no puede estar incluido en el valor de la vía. (...).”*

Con base en lo anterior, adicionalmente pregunta si es necesario que se efectúen valorizaciones a los bienes de la concesión y se detalle la información como el INVIAS lo solicita o si teniendo en cuenta el concepto emitido por la CGN se trasladan los saldos soportados que fueron registrados por el INCO en la subcuenta 171101-Red terrestre, de la cuenta 1711-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONCESIONES.

Al respecto, me permito dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Reversión de una concesión

La sentencia C-250 de 1996 de la Corte Constitucional señala en el numeral 4.2 Remuneración en el contrato de concesión para el concesionario, que: *“Jurídicamente la transferencia se justifica en la medida en que ella obedece a que el valor de tales bienes está totalmente amortizado, siempre y cuando se encuentren satisfechos los presupuestos del vencimiento del término. Ese valor de los bienes que se utilicen para el desarrollo y ejecución del contrato de concesión, se paga por el Estado al momento de perfeccionar la concesión.”* (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El párrafo 29 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) indica que: *“Las entidades del sector público, actuando individualmente o en forma colectiva, mediante transacciones, hechos y operaciones, modifican la estructura y composición de sus derechos de control, propiedad y usufructo sobre bienes, servicios y valores, afectando la estructura patrimonial pública y la riqueza social. Dichos cambios se reconocen a través del SNCP y se revelan por medio de estados, informes y reportes contables, los cuales deben permitir el conocimiento claro, preciso y suficiente de las acciones y actividades de las entidades del Sector Público con respecto al uso que han dado a los recursos bajo su responsabilidad.”* (Negrilla y subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 76 dispone que: *“La doctrina contable pública está conformada por los conceptos que interpretan las normas contables, emitidos por el Contador General de la Nación, los cuales son de carácter vinculante.”*

El párrafo 111 define la Comprensibilidad como característica cualitativa de la información en los siguientes términos: *“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.”* (Subrayado fuera de texto).

La Contaduría General de la Nación expidió los conceptos 20094-127560 y 200911-137084, de los cuales anexo copia, en los que se concluyó que

tratándose de bienes en concesión, el mantenimiento se trata como mayor valor del bien de beneficio y uso público.

La dinámica de la cuenta 1711-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, indica “(...)

SE ACREDITA CON:

*1- El valor de las obras que se trasladen a la cuenta Bienes de Beneficio y Uso Público-en Servicio, cuando se termine el contrato de concesión.”* (Subrayado fuera de texto).

*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. (...)*

SE ACREDITA CON:

*1. El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, indica que: “SE DEBITA CON:(...) 6- El valor de los bienes y derechos trasladados a otras entidades contables públicas, siempre que el traslado lo realice una entidad del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto).

2. Otros activos y valorizaciones de propiedades, planta y equipo

El párrafo 189 define el concepto de Otros activos de la siguiente forma: *“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 relación con las Normas Técnicas Relativas a las Propiedades, Planta y Equipo el párrafo 173 determina que: *“Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. (...).”* (Negrilla y subrayado fuera de texto).

La cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos.”* (Subrayado fuera de texto).

En lo referente a la aplicación del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, los numerales 18, 20 y 24, definen lo siguiente:

*“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. (...).*

*La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.*

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

#### 20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

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

#### 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 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.” (Negrilla y subrayado fuera de texto).**

## CONCLUSIÓN

### 1. Reversión de una concesión

Teniendo en cuenta que en su oficio, para efectos de la reversión, menciona el tema del mantenimiento, el cual es objeto de diferencias de interpretación por parte del INVIAS, me permito reiterar lo señalado en los conceptos 20094-127560 y 200911-137084, en el sentido de que para el INCO el mantenimiento que realice el concesionario forma parte del valor de los bienes de beneficio y uso público concesionados.

Adicionalmente, con base en el párrafo 76 de RCP es pertinente señalar que las entidades sujetas al ámbito de aplicación deben dar cumplimiento a los conceptos emitidos y en este caso particular al relacionado con el tratamiento diferenciado que se ha dispuesto para el INVIAS y para el INCO, tratándose del mantenimiento de la red vial cuando la vía se encuentra concesionada, razón por la cual el INVIAS debe incorporar los valores que el INCO señale como bienes de beneficio y uso público, teniendo en cuenta que el párrafo 29 del RCP ilustra claramente que mediante transacciones, hechos y operaciones, las entidades contables públicas modifican la estructura y composición de sus derechos de control, propiedad y usufructo sobre bienes, servicios y valores, afectando la estructura patrimonial pública y este caso no es la excepción. En este sentido cuando la entidad contable pública da cumplimiento a las normas expedidas así como a los conceptos emitidos la CGN puede proveer a los usuarios información comprensible respecto de la red vial concesionada.

Ahora bien, teniendo en cuenta que es la primera reversión, que el INCO no ha consultado previamente sobre la diferenciación de los bienes que

surgen cuando existe un contrato de concesión y que no existe un procedimiento general que contenga la integralidad de un proceso de concesión, considero oportuno comunicarle al INCO, que con base en que existe evidencia clara de que no todos los bienes formados y/o adquiridos en virtud de un contrato de concesión de la red vial corresponden a bienes de beneficio y uso público, si no que también existen bienes que se caracterizan por ser propiedades, planta y equipo, debe diferenciarse cada tipo de activo por su naturaleza para identificar en cada caso a que corresponden mediante registros de reclasificación.

La reclasificación se basa en que en su comunicación se puede deducir que en el valor registrado en la subcuenta 171101-Bienes beneficio y uso público, una parte corresponde a este concepto y otra a propiedades, planta y equipo. Por tanto, antes de efectuar los traslados que proceden a INVIAS, el INCO debe reclasificar los valores relacionados con los bienes y equipos, a la cuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, fundamentado en que el numeral 4.2 de la sentencia C-250 de 1996 de la Corte Constitucional aclaró que el valor de los bienes que se utilicen para el desarrollo y ejecución del contrato de concesión, se paga por el Estado al momento de perfeccionar la concesión, y por tanto en la contabilidad pública estos bienes deben ser reconocidos diferenciándolos de los bienes de beneficio y uso público.

En consecuencia, para la entrega al INVIAS de los bienes adquiridos y/o formados como consecuencia de la ejecución del contrato de concesión, el INCO acredita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1711-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES y 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que en el concepto 200712-107014 se instruyó para que con la finalización del contrato de concesión el INVIAS afectara la subcuenta correspondiente del capital fiscal por la diferencia entre el valor de los bienes entregados al INCO al inicio de la concesión y lo recibido una vez finalizada, debe aclararse también que la cuenta que corresponde es patrimonio público institucional. Por lo cual doy alcance a este concepto y para efectos de concretar el tratamiento contable de finalización de un contrato de concesión, tratándose de un bien de beneficio y uso público formado en virtud de un contrato de esta naturaleza, el INVIAS debe registrar un débito en la subcuenta 171001-Red Terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO y en las subcuentas y cuentas de la clase 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

### 2. Otros activos - Valorizaciones de propiedades, planta y equipo

En relación con la pregunta de si deben efectuarse valorizaciones a los bienes y equipos que surgen como consecuencia de la ejecución y finalización de la concesión, la respuesta debe contextualizarse y reconocer que aunque se trata de un tema no regulado en forma específica, sí está claramente regulado el tema de qué debe hacer quien recibe bienes que deben ser incorporados como propiedades, planta y equipo, razón por la cual el INVIAS debe aplicar lo definido en el numeral 24 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, y tal como está dispuesto el INVIAS puede optar por el valor en libros, que corresponde al entregado por el INCO o por un avalúo sujeto a las condiciones señaladas en el numeral 18 del mismo procedimiento, respecto de la selección de metodologías para realizarlo. Así las cosas, el INCO no está obligado a realizar actualizaciones del valor de los bienes y equipos reclasificados y que van a ser objeto de entrega al INVIAS.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143563 del 14-07-10**

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	<b>16</b> <b>5111</b> <b>5211</b>	Propiedades, planta y equipo Generales Generales Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo
Subtema			Reconocimiento por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN de los gabinetes instalados en las cocinas de sus inmuebles	

Doctora

MYRIAM STELLA RODRÍGUEZ UMAÑA

Encargada de Contabilidad de Inventarios y Almacén

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143563, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento para el registro de gabinetes que forman parte de muebles instalados en las cocinas de un inmueble de la DIAN, con el fin de determinar el tratamiento correcto, debido a que el área de Contabilidad lo reconoció como un gasto y el área de Inventarios y Almacén como un devolutivo.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (...)”*

De otra parte, 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, en relación con las adiciones y mejoras y con las reparaciones o mantenimiento indica:

**“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 ó 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda. Este registro procede cuando la entidad no utilice los bienes en forma inmediata.*

*Cuando el componente se incorpore al bien se debita la subcuenta respectiva de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.”*

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

*El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 51115-Mantenimiento o 51116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 52113- Mantenimiento o 52114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.”*

Esta misma normatividad, establece los criterios para el tratamiento que deben tener los Bienes de menor cuantía, indicando sobre el particular en el numeral 14:

*“14. 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 periodo contable.”*

En relación a los montos que la CGN define anualmente, para la vigencia de 2010, fue expedido el Instructivo No. 10, que establece: *“(…) De otra parte, respecto a los activos adquiridos durante el año 2010, las entidades contables públicas podrán afectar la depreciación por su valor total durante este periodo contable, sin considerar la vida útil del activo, cuando el valor de adquisición sea por una suma inferior o igual a un millón doscientos veintisiete mil setecientos cincuenta pesos (\$1.227.750) moneda corriente, de acuerdo con la Resolución 12115 del 10 de noviembre*



de 2009 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la cual fija el valor de la unidad de valor tributario (UVT) aplicable para el año 2010.”.

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, es necesario determinar si el bien adquirido corresponde a una adición o mejora del inmueble en el cual se instaló, evento en el cual se reconocería como un mayor valor del activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta que expresa su naturaleza en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o si debe considerarse como reparaciones y mantenimiento, caso en el que el reconocimiento correspondería a Gastos de administración, subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES o a Gastos de operación, caso en el cual se afectará la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES.

Además, es preciso tener presente que solo para los bienes de menor cuantía es optativo de la entidad reconocer este tipo de bienes como Propiedades, planta y equipo y depreciarlos durante su vida útil estimada; como Propiedades, planta y equipo y depreciarlos en el mismo año en que se adquieren o incorporan, con independencia de su vida útil; o afectando directamente el gasto. No obstante, el tratamiento contable de este tipo de bienes debe corresponder con la aplicación de una política contable definida por la entidad con el fin de garantizar la confiabilidad, relevancia y comparabilidad de la información contable.

Ahora bien, corresponde a la entidad la responsabilidad para determinar la naturaleza de sus bienes y la aplicación del procedimiento contable vigente, así como los criterios relacionados con el control interno, necesarios para controlar los bienes y recursos de la entidad contable pública.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-143600 del 09-08-10				
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>16</b> <b>3125</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	<b>Subtema</b>		Procedimiento que debe seguir Parques Nacionales Naturales de Colombia para incorporar la infraestructura de los parques nacionales a propiedades, planta y equipo y así subsanar las diferencias presentadas entre los estados contables y el inventario físico	
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 1.3	<b>1920</b> <b>3128</b> <b>9346</b>	Bienes entregados a terceros Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones Bienes recibidos de terceros
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Parques Nacionales Naturales de Colombia de la amortización, actualización y control de bienes entregados en concesión	

Doctora  
 NURIA CONSUELO VILLADIEGO MEDINA  
 Subdirectora Administrativa y Financiera  
 Parques Nacionales Naturales de Colombia  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-143600, en la cual solicita concepto en relación con:

1- La Unidad de Parques Nacionales Naturales de Colombia, realizó un ajuste mediante el cual cancelaron la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN, cuenta que comprendía las propiedades, planta y equipo correspondientes a la infraestructura de los parques nacionales que son atendidos por la Unidad de Parques Nacionales Naturales de Colombia, por lo que actualmente presentan diferencias en los registros contables comparados con los inventarios físicos. Consulta si es necesario realizar nuevos ajustes.

2- La Unidad de parques Nacionales Naturales de Colombia entregó en concesión cuatro parques nacionales, para adelantar la prestación de servicios ecoturísticos. La concesión incluye la entrega de los bienes muebles e inmuebles, que la entidad reclasifica a la cuenta Bienes entregados a terceros, preguntan: Estos bienes son susceptibles de amortización y valorización? De otra parte el concesionario puede adquirir bienes que se integran a los bienes de la concesión y son controlados en Cuentas de orden, preguntan: Estos bienes son objeto de valorización y cuál es la dinámica contable para su registro?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

**1.1 Incorporación de Propiedad, planta y equipo**

La carta circular No. 72 de 13 de diciembre de 2006 de la CGN, determinó la manera como las entidades contables públicas debían realizar la transición al Régimen de Contabilidad Pública a partir del 1º. de enero de 2007, es así como el numeral 3.7 señala la forma de efectuar la homologación de los diferentes conceptos relacionados con recursos naturales renovables, como fueron conservación, explotación, inversiones, agotamiento y la amortización, por las modificaciones del grupo 18-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.

Esta modificación se sustentó en que las erogaciones que venían realizando las entidades para actividades de conservación del medio ambiente, se registrarían a partir del 1º. de enero de 2007 como Gasto Público Social, además como no era fácil medir en forma confiable los recursos naturales renovables en conservación, se eliminó del Catálogo General de Cuentas la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES EN CONSERVACIÓN.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3125-PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO como: “Representa el valor de (...); de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial

no habían sido reconocidos; (...). Se acredita con: (...) 2- El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.”

## 2.1 Amortización y actualización de Bienes entregados a terceros

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas:

1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, como “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. (...)”

1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Cr) “Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y las subcuentas 312807-Amortización de otros activos (...)

Dinámica:

Se acredita con: 1- El valor de la amortización causada periódicamente.”

9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS. “Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. (...).

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros.

Dinámica:

Se debita con: 1- El valor de los bienes recibidos de terceros que son devueltos.

Se acredita con: El valor de los bienes recibidos de terceros.”

De otra parte, el marco conceptual del Plan General de Contabilidad, del Régimen de Contabilidad Pública, en la presentación de las normas técnicas relativas al grupo Otros activos, en el párrafo 193, señala: “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.”

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

## 1.1 Incorporación de Propiedad, planta y equipo

El nuevo Régimen de Contabilidad Pública, vigente a partir del 1º de enero de 2007, eliminó la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN. Como indica en la carta circular No. 72 de 13 de diciembre de 2006, el saldo a cancelar correspondía a las erogaciones realizadas por la entidad para la conservación del medio ambiente, de manera que la Unidad de Parques Nacionales Naturales, si había presentado erróneamente el valor de inmuebles en esta cuenta, (circunstancia que no fue puesta en contexto al formular la consulta resuelta mediante el concepto 93404 de mayo 25 de 2007), debió trasladar previamente el valor de los mismos a las cuentas del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, de manera que estos bienes no fueran indebidamente eliminados de los estados contables al cancelar las Inversiones en recursos naturales.

Por lo tanto, con el fin de disponer de información contable confiable, y para subsanar las diferencias presentadas entre los estados contables y el inventario físico, deben reincorporar la infraestructura de los parques nacionales a los estados contables de la entidad, debitando la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO con crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

## 2.1 Amortización y actualización de Bienes entregados a terceros

En relación con los parques entregados en concesión, se reconocerán contablemente, en las subcuentas 192011-Bienes muebles entregados en concesión y 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, los cuales son objeto de amortización, para lo cual se debita la subcuenta 312807-Amortización de otros activos, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES, y se acreditan las subcuentas correspondientes de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Es pertinente anotar, que este procedimiento será revaluado a partir del 1º de enero de 2011, con la expedición de la Resolución 192ª de 2010.

Además, de acuerdo con la norma técnica relativa a los Otros activos y en consideración a que los Bienes entregados a terceros en concesión son bienes reclasificados a esta cuenta, procede la actualización que aplique a los activos objeto de reclasificación.

Ahora bien, los bienes adquiridos por la concesión y considerados bienes afectos a la concesión que serán entregados al término de la misma, deberán registrarse acreditando la cuenta de orden 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, con débito a la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db), estos bienes no son objeto de valorización.

\*\*\*

<sup>8</sup> La Resolución 192 del 27 de julio de 2010 fue derogada mediante Resolución 237 del 20 de agosto de 2010

**CONCEPTO 20108-146516 del 06-10-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>16</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la UPTC, de los bienes muebles que entregó al Colegio Rafael Reyes mediante contrato de arrendamiento suscrito con el municipio de Duitama	

Doctora  
 BLANCA VALDERRAMA PEDRAZA  
 Grupo de Contabilidad  
 Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia (UPTC)  
 Tunja (Boyacá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146516 en la cual solicita que se le indique la cuenta en la cual debe reconocer los bienes muebles que entregó al Colegio Rafael Reyes mediante contrato de arrendamiento suscrito con el municipio de Duitama.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 122, 165 y 375 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

**“8. Principios de Contabilidad Pública**

(...)

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

(...)

**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.*

(...)

**9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos**

*375. 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”. (Subrayados fuera de texto).*

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los bienes muebles entregados por las entidades contables públicas mediante contrato de arrendamiento deben continuar siendo reconocidos en la cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifica la naturaleza del bien, y revelar su condición en notas a los estados contables. Es de anotar que la entidad puede crear los auxiliares que considere pertinentes a partir del séptimo dígito para identificar que se encuentran arrendados.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147645 del 18-11-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>16</b>	Propiedades, planta y equipo
		1.2	<b>1920</b>	Bienes entregados a terceros
		1.3	<b>1711</b>	Bienes de uso público en servicio-concesión
		1.4	<b>3208</b>	Capital fiscal
Subtema			Reconocimiento por parte de la U.A.E. Aeronáutica Civil de los activos restituidos por el concesionario, teniendo en cuenta que hayan sido registrados o no previamente por la entidad como parte de la infraestructura concesionada.	

Doctor  
ÉDGAR NARANJO GUTIÉRREZ  
Subgerencia Administrativa y Financiera  
U.A.E. AERONÁUTICA CIVIL  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 201010-147645 mediante la cual informa que "Algunos concesionarios, están haciendo al momento, devolución de inventarios y adquisición de nuevos equipos y vehículos con carácter de reposición" y, refiriéndose a la Resolución 237 de 2010, consulta "qué tratamiento se le da a la luz de esta nueva resolución a los activos que adquiera el concesionario de un aeropuerto; es decir como maquinaria, equipos y enseres".

Sobre el particular me permito manifestarle:

### CONSIDERACIONES

El Párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública, modificado por la Resolución 237 de 2010, establece que los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales "Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución".

El artículo 6º de la Resolución 237 de 2010, señala en su numeral 1 que "(...) la red aeroportuaria incluye la infraestructura aeroportuaria y la aeronáutica. En consecuencia, los bienes adheridos hacen parte del costo del bien de uso público".

En cuanto al registro de la entrega de los bienes por parte de la entidad titular, cuando gestiona directamente los contratos de concesión, el numeral 4 de la misma Resolución, indica que "Si la entidad contable pública titular de los bienes los entrega directamente en concesión debe efectuar una reclasificación de los mismos, para lo cual registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta que identifique la red que se entrega, de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES.

Si la entidad en virtud del contrato de concesión entrega bienes que están registrados como propiedades, planta y equipo estos deben reconocerse por el valor neto que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando estas existan, con un débito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta que correspon-

da del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, si existe valorización el saldo se traslada de la subcuenta que corresponda a la naturaleza del activo a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada a la subcuenta 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Tratándose de activos intangibles, como en el caso del software, estos deben permanecer registrados en la cuenta 1970-INTANGIBLES, y debe revelarse en notas a los estados contables que estos activos hacen parte de un contrato de concesión".

Ahora bien, tratándose de concesiones de la red aeroportuaria en la cual la inversión privada se remunera a través de la operación de la infraestructura por parte del concesionario, quien efectúa una contraprestación a favor del Estado, la entidad concedente no reconoce pasivos por créditos diferidos, razón por la cual la Aeronáutica Civil reconoce la inversión privada con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES y un crédito en las cuentas y subcuenta que corresponda, del Grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

En relación con los recursos restituidos a la entidad titular, el numeral 16 de la citada Resolución 237 de 2010 determina que "Si la entidad titular del bien de uso público gestiona directamente el contrato de concesión, una vez finalizado el contrato, debe formalizar las solicitudes de información a los concesionarios, incluida la relacionada con los avalúos, con el fin de diferenciar y valorar los bienes objeto de reversión que corresponden a aquellos distintos de los bienes de uso público, adquiridos por el concesionario en desarrollo del contrato de concesión, los cuales deben reclasificarse de las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIÓN, a las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia, que corresponde a la devolución de los bienes de uso público, se reconoce en la subcuenta que identifique el tipo de red, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Finalmente, si la entidad contable pública entregó al concesionario bienes distintos a los de uso público debe registrar un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS".

### CONCLUSIÓN

De los antecedentes se concluye que la devolución de los bienes inicialmente entregados al concesionario, relacionados con los contratos de

concesión en servicio, se reconocen debitando las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas que identifiquen el tipo de bien, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La restitución de bienes adquiridos durante la ejecución del contrato, que hagan parte de la infraestructura previamente reconocida por la entidad contable pública, se reconoce debitando las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas que identifiquen el tipo de red, de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIÓN.

La restitución de bienes adquiridos por el concesionario durante la ejecución del contrato y que sean distintos a los reconocidos previamente por la entidad contable pública como parte de la infraestructura concesionada o como bienes entregados a terceros, se reconoce debitando las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

**1605- Terrenos**

CONCEPTO 20103-141633 del 21-05-10			
<b>I</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1605</b> Terrenos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento y revelación de terrenos con destinación ambiental

Doctora  
 EVANGELINA RODRÍGUEZ CONTRERAS  
 Directora Financiera de Contabilidad  
 Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141633, en la cual manifiesta que *“la nueva normatividad expedida por la CAR genera un gran impacto en el cálculo tarifario de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP en lo relacionado con los Terrenos Ambientales”*, por lo cual consulta cuáles fueron los criterios que se tuvieron en cuenta para la clasificación contable de los terrenos con destinación ambiental.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

**CONSIDERACIONES**

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia 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 de la Nación, 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.

El numeral 3º del Título I, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con el entorno social, expresa que *“El entorno social exige información sobre aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos, entre otros, del sector público”*. (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 54 y 55 del numeral 2º del Título II, del mismo texto normativo, referente a los usuarios de la contabilidad pública, señala que *“... los usuarios requieren información que les permita utilizarla de manera efectiva para un dinámico proceso de toma de decisiones, con independencia del objetivo particular que se quiera satisfacer. Esta información se refiere a:*

*El cumplimiento de la legalidad, la rendición de cuentas y el control administrativo, fiscal, disciplinario y ciudadano sobre la gestión eficiente; y el uso, mantenimiento y salvaguarda de los recursos públicos, conforme a lo previsto en la Constitución, la ley, los presupuestos, planes, programas y proyectos aprobados. (...) El impacto de la gestión y uso de los recursos públicos en el ámbito económico, social y ambiental,*

*orientados a la intervención en beneficio de la comunidad”*. (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el párrafo 61 del numeral 3º, señala que *“61. 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. (...) 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 (...) en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 68 del numeral 4º indica que *“68. 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).

De otra parte, el Título I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que el Catálogo General de Cuentas *“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).

**CONCLUSIÓN**

Los antecedentes citados concluyen que el Régimen de Contabilidad Pública identifica como criterios de reconocimiento y revelación de la

información ambiental, las necesidades de los usuarios de la información contable pública, las cuales están vinculadas con propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública-SNCP, esto es, control, gestión eficiente, rendición de cuentas y transparencia.

De acuerdo con estos criterios el Catálogo General de Cuentas (CGC) permite reconocer y clasificar la información de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, según su naturaleza, situación, función o destinación, o por situaciones especiales, incorporándolos en la estructura conceptual permitiendo así su revelación separada, ordenada,

flexible y pormenorizada en los estados contables, tal como sucede en el caso particular de los terrenos adquiridos en desarrollo de proyectos para proteger la diversidad e integridad del medio ambiente y conservar las áreas de especial importancia ecológica.

En relación con los criterios establecidos por la Corporación Autónoma Regional (CAR) para el cálculo tarifario, este Despacho no tiene competencia, ni conocimiento del mismo para pronunciarse al respecto.

\*\*\*

CONCEPTO 20107-145073 del 12-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1605</b> Terrenos
		1.2	<b>1640</b> Edificaciones
		1.3	<b>3260</b> Entidades en procesos especiales
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de bienes inmuebles que recibe una entidad creada en un proceso de escisión, teniendo en cuenta que el traspaso de los bienes que conforman su patrimonio no se han legalizado y la entidad se encuentra en proceso liquidatorio	

Doctora

CARMEN JULIA CRIOLLO REY

Profesional III

E.S.E. Antonio Nariño en Liquidación (ESEAN) en Liquidación

Cali (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20107-145073 mediante la cual solicita "*concepto respecto al registro contable de los bienes inmuebles que recibe una entidad creada en un proceso de escisión*", indicando que el traspaso de los bienes que conforman su patrimonio no se han legalizado y la entidad se encuentra en proceso liquidatorio. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, define los Activos como: "*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, 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. (...)*". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 27 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece: "*BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR*. Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada. Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar,

de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO".

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas, que hace parte del Manual de Procedimientos, contiene la Cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, la cual es descrita como: "*Representa los valores reclasificados del capital fiscal, los resultados de ejercicios anteriores, los superávits por valorización de activos y donación, y la incorporación de bienes, derechos y obligaciones de las entidades contables públicas que entran en procesos de liquidación, fusión o escisión. En las empresas societarias no incluye los saldos de las cuentas 3203-Aportes Sociales y 3204-Capital Suscrito y Pagado. (...)*". (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Atendiendo lo establecido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública y en el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), los bienes pendientes de legalizar deben ser reconocidos como Propiedad, planta y equipo en las Cuentas y Subcuentas habilitadas para el efecto que, en el caso de inmuebles corresponde a las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar y 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, de las Cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES, y patrimonialmente deben reconocerse con un crédito en la subcuenta 326001-Liquidación, de la Cuenta 3260-ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146511 del 14-09-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
<b>I</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>1605</b>	Terrenos
		1.2	<b>1640</b>	Edificaciones
		1.3	<b>1655</b>	Maquinaria y equipo
		1.4	<b>3255</b>	Patrimonio institucional incorporado
		1.5	<b>1407</b>	Prestación de servicios
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Metrocali S.A. de los bienes que en cumplimiento de los contratos de concesión le son revertidos y de la venta del servicio por la utilización del laboratorio de análisis de gases		

Doctora  
 MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ  
 Profesional Especializado-Contabilidad  
 Metro Cali S.A.  
 Cali (Valle del Cauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146511, en la cual consulta el procedimiento para el registro contable de los bienes, que en cumplimiento de la cláusula de reversión del contrato de concesión, el contratista entrega a Metro Cali S. A., y que comprenden, patio talleres con su respectivo terreno y un laboratorio para la medición de gases.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Metro Cali S.A. desarrolla el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali, para lo cual celebró contratos de concesión para la operación, el recaudo y la construcción de los patios y talleres. En los contratos de concesión se pactaron cláusulas de reversión, que en el caso de los patios y talleres, el concesionario los devolvería al término del contrato con el terreno adquirido para su ubicación. Además, en uno de los talleres se instalaría un laboratorio para la medición de gases contaminantes, el cual de la misma manera se entregaría a Metrocali S.A.

Relacionado con la normatividad contable el Plan General de Contabilidad Pública en la Noción de Propiedades, planta y equipo, párrafo 165 de las Normas técnicas relativas a los grupos que integran el activo, determina: *“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.”*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe 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.”*

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Los bienes revertidos a la entidad con ocasión de lo acordado en el contrato de concesión suscrito por Metro Cali S.A., deben incorporarse al patrimonio de la entidad contable pública. En este caso como los bienes son el terreno, los patios y talleres y un laboratorio para análisis de gases, cada uno deberá registrarse en la cuenta de Propiedades, planta y equipo que corresponda, de modo que debitará la subcuenta 160501-Terrenos, de la cuenta 1605-TERRENOS, la subcuenta 164016-Terminales, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, la subcuenta 165590-Otra maquinaria y equipo, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO con crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En relación con los ingresos de Metro Cali S.A. por la utilización del laboratorio de análisis de gases, estos constituirán un ingreso por venta de servicios, el cual se registrará debitando la subcuenta 140790-Otros servicios, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditando la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Al efectuar el recaudo debitará la cuenta de efectivo que corresponda y acreditará la subcuenta 140790-Otros servicios, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. En relación con la cuenta de Ingresos, cabe mencionar que en notas a los estados contables debe revelarse el origen de los mismos.

\*\*\*

**1615- Construcciones en curso**

CONCEPTO 20108-145700 del 31-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1615</b> Construcciones en curso
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de erogaciones tales como materiales, mano de obra, costo de planos, licencias, honorarios o gastos de prestación de servicios de arquitectura o ingeniería, etc. como construcciones en curso.

Teniente Coronel  
CARLOS JULIO CARREÑO ESTUPIÑÁN  
Director Financiero Ejército (E)  
Ejército Nacional de Colombia  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145700, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que en atención al Informe de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, Modalidad Regular de la vigencia 2009, emitido por la Contraloría General de la República, se presentó el siguiente hallazgo.

*"El saldo de la cuenta Construcciones en Curso por \$105.541.2 millones, se encuentra sobreestimada en un valor aproximado de \$2.316.8 millones, subestimando los gastos generales- comisiones, honorarios y servicios, debido al registro de gastos de administración y remuneración de servicios de los contratos por prestación de servicios de abogados, ingenieros, arquitectos, contadores, la compra de combustible, el transporte de maquinaria, gestión documental, viáticos, implementación de una metodología, suministro de papelería, entre otras, las cuales no constituyen cargos imputables a la ejecución de las obras, lo descrito evidencia incumplimiento al principio de revelación y debilidades en los registros contables".*

Señala además en su comunicación que: *"Es de aclarar que los Gastos generales son los necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad.*

*Estos gastos son contabilizados por el rubro de inversión, toda vez que desde el momento en que se matriculan los proyectos de inversión en el Banco de Proyectos de la Dirección Nacional de Planeación, se incluyen dentro de las actividades COSTOS COMPLEMENTARIOS, a saber: gastos de viaje, viáticos, materiales, suministros, personal, impresos, combustible y comunicaciones.*

(...)"

Por lo anterior, solicita concepto contable sobre la correcta contabilización de estos gastos indicando si corresponden a gastos generales o a inversiones.

**CONSIDERACIONES**

En relación con las cuentas de presupuesto y tesorería, el párrafo 313 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, 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).

Así mismo, el párrafo 327 relacionado con el presupuesto de gastos, establece que *"Para efectos contables se considera gasto presupuestal*

*toda transacción que implica su aplicación financiera o uso de fondos"*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en relación con la contabilidad patrimonial, el párrafo 141 del mismo texto normativo, relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, señala que *"Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluya 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. (...)"*.

A su vez, el párrafo 165 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"*.

De igual forma, el párrafo 166 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. 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Así, el párrafo 132 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. (...)"*

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que 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"*.



## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y se han estructurado guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, por su parte, la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad contable pública de acuerdo con las funciones que desempeña, la naturaleza de sus operaciones, la ocurrencia de eventos extraordinarios, hechos no transaccionales y las interacciones con otras entidades y con los particulares, con el fin de representar de manera razonable su situación y el resultado de su actividad financiera, económica, social y ambiental.

Así las cosas, es necesario diferenciar el reconocimiento y revelación de los hechos, operaciones y transacciones en la contabilidad presupuestal y la contabilidad patrimonial, considerando que son sistemas que presen-

tan resultados distintos, como lo es el caso de la construcción o adquisición de activos fijos, en donde presupuestalmente se reconocen como un gasto, pero patrimonialmente se reconocen como un activo.

En ese sentido, las construcciones en curso deben reconocerse en las subcuentas respectivas de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, por los cargos directamente asociados a la construcción del activo, tales como materiales, mano de obra, costo de planos, licencias, honorarios o gastos de prestación de servicios de arquitectura o ingeniería, etc., por su parte, las erogaciones que no se encuentran directamente asociadas al activo en construcción se deben reconocer como un gasto en las subcuentas y cuentas respectivas de la Clase 5-GASTOS.

De otra parte, en relación con la clasificación presupuestal de los gastos para la construcción de activos fijos, me permito sugerirle elevar consulta a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por ser este tema de su competencia.

\*\*\*

### 1635- Bienes muebles en bodega

CONCEPTO 20107-144826 del 19-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
		2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>1635</b> Bienes muebles en bodega Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>		Inviabilidad de registrar las salidas de los bienes que quedaron en bodega a 31 de diciembre de 2009, y que fueron entregados al servicio en los primeros meses de 2010, como un movimiento de ese año

Doctora  
 DIANA CRISTINA MOLINA  
 Contador  
 Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP)  
 Ibagué (Tolima)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-144826, en la cual consulta si el ITFIP a 31 de diciembre de 2009 está obligado a realizar el inventario físico de sus bienes, y con qué periodicidad se debe realizar. Así mismo, solicita se le aclare si es correcto registrar las salidas de los bienes que quedaron en bodega a 31 de diciembre de 2009, y que fueron entregados al servicio en los primeros meses de 2010, como un movimiento de ese año.

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Obligatoriedad y periodicidad de realizar inventario físico.

Con respecto a la obligación y la periodicidad de realizar la toma física de los bienes muebles de propiedad del ITFIP, me permito expresarle que teniendo en cuenta que su consulta en relación con la periodicidad de los inventarios físicos, coincide en las condiciones y circunstancias particulares de Artesanías de Colombia S.A, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció al respecto mediante el expediente 20099-134434 del 22 de septiembre de 2009, del cual anexamos copia, dirigido al doctor Juan Carlos Cabrera Córdoba, Subgerente Administrativo y Financiero del almacén general de Artesanías de Colombia S.A.

### 2. Registro de bienes muebles en bodega.

Los párrafos 116, 124 y 337 del Plan General de Contabilidad Pública contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“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.*

(...)

*124. Hechos Posteriores al Cierre. 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 periodo objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.*

(...)

*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.*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el 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. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva”.* (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con: *“1- El valor de los bienes muebles puestos en servicio”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

### 1. Obligatoriedad y periodicidad de realizar inventario físico.

Con respecto a la obligación y la periodicidad de realizar la toma física de los bienes muebles de propiedad del ITFIP, me permito expresarle que teniendo en cuenta que su consulta en relación con la periodicidad de los inventarios físicos, coincide en las condiciones y circunstancias particulares de Artesanías de Colombia S.A, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció al respecto mediante el expediente 20099-134434 del 22 de septiembre de 2009, del cual anexamos copia, dirigido al doctor Juan Carlos Cabrera Córdoba, Subgerente Administrativo

y Financiero del almacén general de Artesanías de Colombia S.A., en el siguiente sentido:

“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”.

### 2. Registro de bienes muebles en bodega.

De conformidad con el principio de Registro, la entrega de los bienes para el servicio, en los primeros meses del año 2010, corresponde a un movimiento de ese año. En consecuencia, y con base en el correspondiente soporte contable debieron reclasificarse de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA a las cuentas y subcuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, observando el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en lo relacionado con la depreciación.

En este caso no tiene aplicación el principio de Hechos posteriores al cierre, teniendo en cuenta que el hecho descrito no corresponde a información que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre. En concreto, la situación a diciembre 31 de 2009 es que los bienes adquiridos en ese mes que no se habían entregado para el servicio deben revelarse en los estados contables en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

\*\*\*

## CONCEPTO 201010-148031 del 01-12-10

CONCEPTO 201010-148031 del 01-12-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		Tema	1.1 1.2 1.3
	Subtema		Reconocimiento por parte del Comando General de las Fuerzas Militares de las tarjetas de red para los equipos de comunicación, que adicionan y mejoran la capacidad operativa del equipo

Teniente Coronel  
MARLENE MORA MONTAÑEZ  
Jefe Central Contable  
Comando General de las Fuerzas Militares  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148031 en la cual nos informa que el Comando General de las Fuerzas Militares es el responsable de las comunicaciones a nivel nacional a través de la Red Integrada de Comunicaciones, por lo cual existen elementos denominados tarjetas de red que se encuentran registrados en las cuentas 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS Y 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, ya que la entidad las ha considerado propiedades, planta y equipo por los siguientes criterios:

Estos elementos tienen las características de permanentes y su finalidad es que sean utilizados en el futuro en actividades de administración, la vida útil de estas tarjetas es de 10 años y hacen parte de los equipos de comunicación, por lo que generan un mayor valor del activo.

Por lo anterior, solicita que se le indique el tratamiento contable para este tipo de bienes, e igualmente se le indique si a las tarjetas de red recono-

cidas en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, se les debe efectuar una provisión de conformidad con el concepto técnico emitido por el personal especializado en comunicaciones, debido a que de acuerdo con la información suministrada por usted mediante correo electrónico de estas tarjetas se adquiere un stock de inventarios para varios años, dado que pueden no volver a salir al mercado, razón por la cual son susceptibles de obsolescencia por tecnología.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 119 y 282 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de Medición y la norma técnica de gastos, señalan que:

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

(...)

#### 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.*

Por su parte, los numerales 1, 18 y 19 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, señalan:

#### “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 ó 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda. Este registro procede cuando la entidad no utilice los bienes en forma inmediata. (Subrayados fuera de texto)

(...)

#### 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.

(...)

#### 19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

*Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 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 (...)*

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita

*la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.”. (Subrayado fuera de texto).*

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

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”.*

1910-CARGOS DIFERIDOS: *“Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.*

*Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, éste se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos”.*

#### CONCLUSIÓN

Las tarjetas de red que adquiere el Comando General de las Fuerzas Militares para sus equipos de comunicación se reconocen en la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, siempre que adicione o mejoren la capacidad operativa del equipo del cual van a formar parte, es decir que aumenten su vida útil, amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos. En el momento en que estas tarjetas sean incorporadas al equipo del cual van a formar parte, se procede a reconocer un mayor valor de dicho equipo mediante un débito a la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que identifica la naturaleza del bien y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Es de anotar que mientras las tarjetas se encuentren reconocidas en la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, pueden ser objeto de provisión si como resultado del grado de obsolescencia y el deterioro que sufren estos bienes, el valor en libros es inferior al costo de reposición o al valor de realización, caso en el cual la diferencia la debe reconocer mediante un débito a la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db), por tratarse de una entidad de gobierno general, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 169511-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr), y a nivel de auxiliar identificar que se trata de la provisión de componentes de equipos de comunicación que se encuentran en bodega.

Ahora bien, si estas tarjetas no cumplen con los criterios para adicionar o mejorar los equipos de los cuales van a formar parte, constituyen gastos

para la entidad por tratarse de valores susceptibles de reducir el patrimonio público. No obstante, si la entidad considera que estas tarjetas van a ser utilizadas en diferentes períodos, las puede reconocer en la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y en la medida en que sean utilizadas se amortizan mediante un débito a la subcuenta 511114-Materiales y suministros, de la cuenta 5111-GENERALES, o la subcuenta 521112-Materiales y suministros, de la cuenta

5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS. En caso contrario, se llevan directamente al gasto con independencia del control administrativo que deba hacerse.

\*\*\*

### 1636- Propiedades, planta y equipo en mantenimiento

CONCEPTO 20103-141682 del 20-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1636</b> Propiedad, planta y equipo en mantenimiento
		1.2	<b>1637</b> Propiedad, planta y equipo no explotados
		1.3	<b>1655</b> Maquinaria y equipo
<b>Subtema</b>		Reconocimiento del equipo seguridad y rescate dentro de la clasificación de propiedades, planta y equipo en mantenimiento y no explotados, como maquinaria y equipo	

Señor  
DIEGO E. BECERRA CORNEJO  
Coronel  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 20103-141682 sobre la creación del código contable, concepto: "Equipo de Seguridad y Rescate"; para habilitarla en el ámbito de aplicación a las siguientes cuentas:

- 1636- PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.
- 1637- PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

#### 1. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO

El Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la cuenta 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, de la siguiente forma: "Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico."

SE DEBITA CON:

(...)

*El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente.*

SE ACREDITA CON:

(...)

*El valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio*

Así mismo, la descripción del grupo 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADO, del CGC, indica: "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"

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 destinan 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.*

Es de aclarar que la Resolución 315 de julio 24 de 2009, creó la subcuenta 165526-Equipo de seguridad y rescate, en el Catálogo General de Cuentas, para el reconocimiento en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la cuenta 1655- MAQUINARIA Y EQUIPO; en el parágrafo 3 de la citada resolución establece: Que se requiere revelar por separado, dentro de las Propiedades, planta y equipo, los equipos que utilizan las entidades contables públicas que adelantan operaciones de prevención y control de emergencias. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas incorpora la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO. Descripción: "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. (...)"

### CONCLUSIÓN

El Catálogo General de Cuentas (CGC) actual contempla las cuentas 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO Y 1637-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, al interior de las mismas se encuentran subcuentas que están definidas bajo el criterio de permitir el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones, en relación con conceptos definidos a nivel de cuenta dentro del mismo catálogo; por ejemplo existen las subcuentas 163605- Maquinaria y equipo y 163707- Maquinaria y equipo. Y como se ha señalado en Maquinaria y Equipo, está con-

tenida la subcuenta Equipo de Seguridad y Rescate. Por lo tanto la Contaduría General de la Nación se abstiene de crear las subcuentas en el ámbito Administración Central Nacional, y en consecuencia el concepto "Equipo de seguridad y rescate" debe ser identificado a nivel de auxiliar, esto debido a que se debe respetar los criterios de estructura de las cuentas antes mencionadas.

Es conveniente señalar que se envió copia de la presente comunicación a la Subcontaduría de Centralización de la Información, para que defina y ejecute en caso de ser pertinente la gestión tendiente a habilitar en el ámbito de Administración Central Nacional - Ministerio de Defensa Nacional, el concepto de CONTRATOS POR EVENTOS RÉGIMEN CONTRIBUTIVO.

\*\*\*

**1637- Propiedades, planta y equipo no explotados**

<b>CONCEPTO 200912-137813 del 05-01-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>1637</b> Propiedades, planta y equipo no explotados Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>		Consideraciones y soportes para el reconocimiento del avalúo practicado sobre el lote denominado Museo Arqueológico Eliécer Silva Peña, que cuenta con un muro perimetral de adobe.

Doctora  
MAGDA ARÉVALO ROJAS  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Educación Nacional (MEN)  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200912-137813, con la cual se suministra la información solicitada por este despacho, para poder resolver la consulta inicialmente radicada con el número 200910 135408.

En el comunicado inicial se consulta sobre el tratamiento contable que se le debe dar a un avalúo practicado sobre el lote denominado Museo Arqueológico Eliécer Silva Peña, que cuenta con un muro perimetral de adobe.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

En su consulta inicial se informa que la Contraloría General de la República (CGR), requirió al Ministerio de Educación – MEN, por el siguiente hallazgo:

*"El predio identificado con la Matrícula Inmobiliaria No 095-28270 ubicado en la calle 9 No 4-58 denominado Museo Arqueológico Eliécer Silva Peña en la ciudad de Sogamoso, se le practicó avalúo en diciembre de 2007, por valor de \$118.7 millones. En dicho estudio se efectuaron avalúos en terrenos y muro de adobe, se evidencia que se hicieron registros en las cuentas 160501010 por \$1 millón y 19995202010 valorización terrenos urbanos Boyacá por \$117.7 millones, no se registra el avalúo del muro de adobe, en avalúos – otros activos. Es preciso señalar que las valorizaciones deben registrarse independientemente en las cuentas que para cada efecto tiene establecidas el RCP Manual de Procedimientos en lo atinente al principio de Revelación."*

También informa que el MEN le responde a la CGR que el registro del avalúo del muro se realizó como parte del terreno.

Posteriormente, al solicitarse mayor información sobre el predio el MEN informó que el bien inmueble es un lote en donde no existe ninguna edificación, como consta en el informe de avalúo realizado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, en diciembre de 2007, el cual menciona:

*"El lote tiene disponibilidad de los servicios públicos domiciliarios sobre la vía, agua, alcantarillado, energía, pero depende del nuevo museo antropológico para su abastecimiento. Sin embargo, de momento no contiene ninguna construcción al interior."*

El avalúo al referirse al tipo de construcción aclara que es un **"Muro perimetral en adobe sobre la calle 9"**, lo cual se evidencia más claramente en las fotos que adjunta en el comunicado.

Teniendo en cuenta que no se trata de un muro estructural sino meramente perimetral que cumple la función de cerramiento del predio y por tal razón no guarda las características para ser reconocido como un activo, no es procedente el reconocimiento del avalúo del mismo ni asociándolo a la valorización del terreno ni en forma independiente. No obstante en notas a los Estados Contables, se debe indicar que el terreno cuenta con dicho muro y mencionar la información relativa al muro, incluyendo su avalúo.

De otra parte, en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, la descripción de la cuenta 1605-TERRENOS indica 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"*.

Y la descripción de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS determina 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."* (Subrayado fuera de texto).

Como se evidencia de la decisión adoptada de trasladar el predio, este no está siendo utilizado por el MEN para el desarrollo del cometido estatal, por tal razón el terreno no debió registrarse en la cuenta 1605-TERRENOS, sino en la subcuenta 163701-Terrenos de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Con relación a la situación jurídica del predio se informó que:

*"De acuerdo con la resolución 8131 de 2008, el Ministerio de Educación Nacional resuelve:*

**Art. 1.** *Transferir en los términos de la Ley 708 de 2001 al municipio de Sogamoso, departamento de Boyacá, a título gratuito, el derecho de dominio real y material que ejerce sobre los inmuebles ubicados en el citado municipio, identificados en los folios de Matrícula inmobiliaria número 095-28270, 095-28271 y 095-28272; todos estos predios, de la oficina de registro de instrumentos públicos...."*

*El inmueble no ha sido entregado al Municipio de Sogamoso, hasta tanto dicho municipio entregue el certificado de tradición y libertad debidamente legalizado."* (Subrayado fuera de texto).

La Ley 708 de 2001 en el artículo 8 establece lo siguiente:

**ARTÍCULO 8o.** *Los bienes inmuebles fiscales de propiedad de las entidades públicas del orden nacional, de carácter no financiero, que hagan parte de cualquiera de las Ramas del Poder Público, así como de los órganos autónomos e independientes, que no tengan vocación para la construcción de vivienda de interés social, y además que no los requieran para el desarrollo de sus funciones, y no se encuentren dentro de los planes de enajenación onerosa que deberán tener las entidades, deben ser transferidos a título gratuito a otras entidades públicas conforme a sus necesidades, de acuerdo con el reglamento que expida el Gobierno Nacional, con excepción de aquellos ocupados ilegalmente antes del 28 de julio de 1988 con vivienda de interés social, los cuales deberán ser cedidos a sus ocupantes, en virtud de lo establecido en el artículo 58 de la Ley 9a. 1 de 1989".* (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el inciso 3º del artículo 1º de la Ley 708 de 2001, establece lo siguiente:

*"Se tendrán como únicos requisitos para que se lleven a cabo estas transferencias, el título traslativo de dominio contenido en resolución administrativa expedida por la entidad propietaria del inmueble, y la tradición, mediante la inscripción de la resolución en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos correspondiente. Para efectos de los derechos de registro, tales actos, así como los referidos en el artículo*

*4o. de la presente ley, se considerarán actos sin cuantía.* (Subrayado fuera de texto).

Al existir una Resolución donde se transfiere a título gratuito el dominio real y material del bien, el Ministerio puede buscar mecanismos alternos para comprobar que dicho acto se encuentra debidamente registrado en la Oficina de Registro e Instrumentos Públicos, caso en el cual se debe proceder a descargarlo de la contabilidad.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que el muro objeto de la consulta no es estructural sino meramente perimetral que cumple la función de cerramiento del predio, el avalúo del mismo no debe reconocerse como un mayor valor de la valorización del terreno, ni en forma independiente, pero se debe revelar en la Notas a los Estados Contables, la información relativa al muro, incluyendo su avalúo.

Mientras se verifica la formalización del registro de la Resolución mediante la cual se transfiere el dominio real y material, el valor de dicho terreno debe ser revelado en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

De otra parte, sugerimos al MEN verificar por sus propios medios si la Resolución con la que se transfiere el predio al Municipio de Sogamoso fue debidamente registrada ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos respectiva, situación que implicaría la formalización del traspaso de propiedad del bien y en consecuencia se debería retirar de la contabilidad, siguiendo para tal efecto 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. No obstante, es indispensable que previamente se concilie con el Municipio de Sogamoso, a efectos de garantizar la reciprocidad de los registros contables de la transferencia del terreno, entre las dos entidades.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146471 del 31-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1637</b> Propiedades, planta y equipo no explotados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Características para determinar la clasificación de un bien como propiedades, planta y equipo no explotados

Doctora  
MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ  
Coordinadora G.I.T SIIF  
Subcontaduría de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146471 mediante la cual consulta: *"Qué se debe considerar como características o circunstancias especiales para llegar a determinar la clasificación de un bien como propiedades, planta y equipo no explotados"*, teniendo en cuenta la descripción de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

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

## CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los activos, señala: *"Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles*

de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos 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".

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que 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).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que las características de un bien son los atributos imputables al mismo, en tanto que las circunstancias corresponden a accidentes de tiempo, modo y lugar, aquellos bienes que estando en condiciones de funcionamiento y se encuentren en situaciones que los distancian de las actividades mediante las cuales se obtienen un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, bien sea por que sus condiciones no se adaptan a las de la actividad institucional o porque factores externos a ellos, incluyendo las decisiones de orden técnico o administrativo, así lo determinan, son los factores esenciales que permiten clasificarlos como Propiedades, planta y equipo no explotados.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-150068 del 30-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1637</b> Propiedades, planta y equipo no explotados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE San Juan de Dios de los bienes muebles que se retiran de forma temporal o definitiva del servicio, estando en condiciones de funcionamiento.

Doctora  
JESSICA VARGAS MARTÍNEZ  
Asesora  
ESE San Juan de Dios

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201012-150068, en el cual consulta la cuenta para registrar los bienes muebles que se retiran de forma provisional del servicio, dado que en la actualidad se reclasifican a las subcuentas 163501-Maquinaria y equipo, 163502-Equipo médico científico, 163503-Muebles, enseres y equipo de oficina y 163504-Equipo de comunicación y computación, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

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

### CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen 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. 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).

Con relación a los criterios de reconocimiento y revelación que deben ser tenidos en cuenta por las entidades contables públicas, el párrafo 174

determina 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." (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el 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. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva." (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de esta cuenta señala que se acredita con: "1- El valor de los bienes muebles puestos en servicio".

También, el Catálogo General de Cuentas 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).

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que 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).

## CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones se concluye que los bienes muebles e inmuebles que se retiran de manera temporal o definitiva del servicio, estando en condiciones de funcionamiento, se reclasifican a las subcuentas que correspondan, de 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 sólo registra los bienes muebles adquiridos a cualquier título 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 encuentren en situaciones que los distancian de las actividades mediante las cuales se obtienen un potencial de servicios o beneficios económicos futuros.

\*\*\*

## 1640- Edificaciones

CONCEPTO 20104-142090 del 25-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1640</b> Edificaciones
		1.2	<b>1675</b> Equipo de transporte
1.3		<b>1413</b> Otras transferencias	
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Contraloría Departamental de La Guajira del pago de las Transferencias de vigencias anteriores que la Gobernación de La Guajira adeudó a la Contraloría mediante la suscripción un acta de conciliación de saldos, según la cual la Gobernación de La Guajira, entregaba en pago por esta deuda un vehículo y el piso del edificio en donde funciona la sede de la Contraloría, traslados que no han sido legalizados	

Doctora  
ZOILA BALLESTEROS  
Profesional Universitario  
Contraloría Departamental de la Guajira  
Riohacha (Guajira)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142090, en la cual consulta sobre el tratamiento de Transferencias de vigencias anteriores que la Gobernación de La Guajira adeudó a la Contraloría Departamental; informa que en 1999 las dos entidades suscribieron un acta de conciliación de saldos, según la cual la Gobernación de La Guajira, entregaba en pago por esta deuda un vehículo y el piso del edificio en donde funciona la sede de la Contraloría, traslados que no han sido legalizados.

Además indica que, con el acta afectó contablemente la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditó la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Pregunta: ¿Son las cuentas correctas para el registro de esta operación? o ¿Debo registrarlo en la cuenta correspondiente a comodato?

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

La normas técnicas del Régimen de Contabilidad Pública, relativas a Los Ingresos en el párrafo 269 del Plan General de Contabilidad Pública, indican: "Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto." (Subrayado fuera de texto).

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública desarrolla el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, el cual en diferentes numerales, determina:

Numeral 24. Traslado de bienes entre entidades 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.*" (Subrayado fuera de texto).

Numeral 27. Bienes pendientes de legalizar: "*Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.*

*Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.*"

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas:

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

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.”.*

### CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anotadas, el reconocimiento de la cuenta deudora por Transferencias debió efectuarse, en las vigencias correspondientes, con el acto administrativo expedido por el Departamento de la Guajira, siendo así que los ingresos esperados corresponderían a recursos monetarios mas no a bienes. No obstante que el registro no atendió el procedimiento contable regulado por la CGN, con el fin de realizar el ajuste, los bienes que la entidad contable pública no ha

podido legalizar deben incorporarse a la Propiedad, planta y equipo de la entidad contable pública, para lo cual el bien inmueble se reconocerá debitando la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y el vehículo, debitando la subcuenta 167507-Equipo de transporte, tracción y elevación pendiente de legalizar, de la cuenta 1675-EQUIPO DE TRANSPORTE, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS. En consecuencia, no aplica registrar un comodato, toda vez que la intención del acta de liquidación es efectuar un pago en especie.

Así mismo, es pertinente indicar que las entidades deben propender a acciones administrativas que permitan legalizar los bienes en un plazo determinado.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143275 del 09-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1640</b> Edificaciones
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la adquisición de un aula portátil modular

Doctora  
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN  
Jefe División Nacional de Contabilidad  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143275 en la cual consulta el tratamiento contable para un bien denominado Aula portátil modular, el cual será adquirido por la Universidad para la sede Caribe. *“Las características del aula son: Se traslada de sitio con montacargas y van sobre bases de concreto, no estarían fijas, no se requiere ningún tipo de construcción adicional para su instalación, viene equipado con aire acondicionado, y con 15 sillas universitarias, también tiene puertas y ventanas (...) y su estructura es metálica. Según el proveedor la vida útil de este tipo de bienes es de 10 años”.*

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

Los párrafos 165 y 174 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establecen:

*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.(...)*

(...)

*174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se*

*revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada”.* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES en el siguiente sentido: *“Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”.*

### CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el aula portátil modular adquirida por la Universidad Nacional de Colombia debe reconocerse como una propiedad, planta y equipo en la subcuenta 164090-Otras edificaciones, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, dado que se trata de aulas que tienen características y funcionalidades equivalentes a las de un aula en un bien inmueble, son empleadas por la entidad para el desarrollo del cometido estatal y generan un potencial de servicio. Lo anterior, con independencia de que no se encuentren fijas en un terreno y puedan removerse.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147648 del 24-11-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2 1.3	<b>1640</b> <b>5111</b> <b>5211</b>	Edificaciones Generales Generales
Subtema		Reconocimiento de las obras y mejoras realizadas a bienes recibidos de uso permanente sin contraprestación, entre entidades de gobierno general (Contraloría y Departamento de Sucre)		

Doctora  
JHOANA MELISSA ARRIETA DÍAZ  
Profesional Universitario  
Contraloría Departamental de Sucre  
Sincelejo (Sucre)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147648, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"La Contraloría General del Departamento de Sucre, realizó arreglos locativos e instalación a todo costo de pisos y divisiones de aluminio realizado a los pisos tercero y cuarto donde funcionan estas oficinas.*

*Los pisos 3º, 4º y 7º fueron entregados a la Contraloría Departamental en calidad de COMODATO por parte de la Gobernación de Sucre, en su instancia fueron registrados contablemente a la cuenta 16 como propiedades, planta y equipo de la entidad. (...)"*.

Por lo anterior, solicita concepto en relación con el tratamiento contable de las obras y mejoras realizadas al bien recibido en comodato.

### CONSIDERACIONES

En relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, los párrafos 165 y 166 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionados con las Normas técnicas relativas a los activos, señalan 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.*

*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".* (Subrayado fuera de texto).

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 de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, 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 propieda-*

*des, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.* (Subrayado fuera de texto).

*La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208- CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).*

*Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO".*

De otra parte, respecto a las adiciones y mejoras, el párrafo 168 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública establece que: *"El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación".* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 1º del 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 ó la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda". (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, en relación con las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo, el numeral 2º del Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo expresa que: "Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

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". (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que tanto la Contraloría Departamental de Sucre como el Departamento de Sucre se catalogan como entidades de gobierno general, y el bien recibido está siendo utilizado en forma permanente por parte de la Contraloría, sin que exista una contraprestación a favor del Departamento, la Contraloría debe reconocer el bien recibido como propiedades, planta y

equipo, mediante un débito en la subcuenta 164028-Edificaciones de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Lo anterior, considerando que la norma técnica de las propiedades, planta y equipo incorporó como criterio adicional para su reconocimiento, el control de los mismos tratándose del traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación.

De otra parte, las adiciones y mejoras al aumentar la vida útil del bien, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos, deben reconocerse como un mayor valor del bien mediante un debito en la subcuenta 164028-Edificaciones de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 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 corresponda.

Por su lado, el mantenimiento y las reparaciones realizadas con el fin de recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización del bien, deben reconocerse como un gasto mediante 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 ese orden de ideas, corresponde a la entidad establecer si las erogaciones efectuadas se consideran adiciones y mejoras, o si por el contrario se constituyen en mantenimiento y reparaciones; lo anterior, con el fin de realizar los registros contables que correspondan de conformidad con lo señalado en los párrafos anteriores y que la información contable refleje la realidad económica de las propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

**1645- Plantas, ductos y túneles:** Ver conceptos 201011-149088-, 20103-141220, 20104-142010, 201010-147510

**1650- Redes, líneas y cables:** Ver conceptos 20103-141220, 20105-143165, 20104-142010

**1655- Maquinaria y equipo**

CONCEPTO 201010-147565 del 08-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1655</b> Maquinaria y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los equipos de seguridad y monitoreo en la subcuenta 165526-Equipo de seguridad y rescate, a nivel de auxiliar.

Doctor  
JACINTO RIVAS OVALLE  
Contador  
Municipio de Sopó  
Sopó (Cundinamarca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 201010-147565 sobre la creación del código contable, concepto: "Seguridad y Monitoreo"; para habilitarla en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Es de aclarar que la Resolución 315 de julio 24 de 2009, creó la subcuenta 165526-Equipo de seguridad y rescate, en el Catálogo General de Cuen-

tas, para el reconocimiento en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la cuenta 1655- MAQUINARIA Y EQUIPO; en el parágrafo 3 de la citada resolución establece: Que se requiere revelar por separado, dentro de las Propiedades, planta y equipo, los equipos que utilizan las entidades contables públicas que adelantan operaciones de prevención y control de emergencias. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas incorpora la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO. Descripción. "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. (...)".

## CONCLUSIÓN

Este Despacho se permite atender su solicitud, teniendo en cuenta que la misma no implica la modificación del Catálogo General de Cuentas (CGC), toda vez que se pueden utilizar subcuentas ya existentes en el mismo.

Con relación a este punto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) actual contempla la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, al interior

de la cual se encuentra la subcuenta 165526- Equipo de Seguridad y Rescate, por lo tanto, la entidad puede reconocer a nivel de auxiliar los hechos derivados por concepto de equipos de seguridad y monitoreo.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-149088 del 21-12-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema		1.1
		1.2	<b>1645</b> Plantas, ductos y túneles
		1.3	<b>5111</b> Generales
		1.3	<b>5211</b> Generales
		1.4	<b>2905</b> Recaudos a favor de terceros
		1.5	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
Subtema		1.1.1	Reconocimiento contable de aire acondicionado
		1.2.1	Reconocimiento contable de planta eléctrica
		1.3.1	Reconocimiento contable de videos y de la revisión y reglamentación de corrientes hídricas
		1.4.1	Reconocimiento contable de consignaciones no identificadas
		1.5.1	Reconocimiento contable de tasas por el uso del agua

Doctor

ALBERTO VARGAS ARIAS

Secretario General

Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena

Neiva (Huila)

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-149088, en la cual solicita orientación sobre el tratamiento contable de unos conceptos de activos, pasivos e ingresos. Al respecto, me permito indicarle que las cuentas del actual Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública le permiten registrar estos conceptos, así:

1. Aire acondicionado: se debe reconocer en la subcuenta 165590-Otra maquinaria y equipo, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO. Es de anotar que para el caso del aire acondicionado el reconocimiento en esta subcuenta es procedente, siempre que se trate de un bien mueble que conserva su naturaleza una vez separado del bien inmueble. En caso contrario, el aire acondicionado se debe reconocer como un mayor valor del inmueble afectando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.
2. Planta Eléctrica: se debe reconocer en la subcuenta 164590-Otras plantas, ductos y túneles, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES
3. Videos. Este concepto puede ser registrado en la subcuenta 511118-Videos o 521156-Videos de las cuentas 5111 o 5211 GENERALES, según estén asociados con los gastos de administración que corresponden a las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico a gastos de operación originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, respectivamente.

4. Consignaciones no identificadas: Debe registrar los valores por estos conceptos en la subcuenta 290580-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.
5. Tasas por el uso del recurso de agua: debe reconocerse mediante 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-TRIBUTARIOS.
6. Revisión y reglamentación de corrientes hídricas: Este concepto puede ser registrado en las subcuentas 511114-Materiales y suministros, de la cuenta 5111-GENERALES que corresponden a gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas y suministros, o 521112-Materiales y suministros, de la cuenta 5211-GENERALES que representan los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas, respectivamente.
7. Dotación a Cuerpos de bomberos y los gastos de sostenimiento de la Asociación de Corporaciones Autónomas Regionales. Dado que no fueron enviadas las normas que crearon dichos aportes, este Despacho se abstiene de dar respuesta hasta tanto se allegue dicha información.

Por otra parte, es de anotar que según lo indicado en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, aplica la restricción del 5% como tope a las cuentas "Otros", en caso de superar este % debe revelar en notas a los estados contables el origen de los valores aquí contabilizados.

\*\*\*

**1665- Muebles, enseres y equipos de oficina**

CONCEPTO 200912-137526 del 04-01-10				
1	TÍTULO	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	Tema	1.1 2.1	<b>1665</b>	Muebles, enseres y equipo de oficina Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema			Reconocimiento de las divisiones modulares y puertas

Doctora

DAISSY YAMILE PATIÑO POVEDA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137526, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- 1.1. ¿Cuál es el tratamiento contable de las divisiones modulares en el momento de su adquisición y cuando se hacen remodelaciones?
- 1.2. ¿Cómo se controlan los inventarios individuales, toda vez que algunas divisiones modulares, quedan dividiendo dos puestos de trabajo?
- 1.3. ¿Cuál es el tratamiento contable de las puertas adquiridas que no corresponden a puertas de seguridad?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

En cuanto al tratamiento contable de las divisiones modulares, este Despacho se pronunció al respecto mediante el concepto 97913 de octubre 18 de 2007, del cual anexo copia.

Respecto al tratamiento contable de las divisiones modulares en el momento en que se efectúa una remodelación, es pertinente observar el párrafo 168 contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual indica: *“El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación (...)”*.

A su vez, 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 establece en los siguientes numerales:

**“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 ó 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”.

**“2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO**

*Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con*

*el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.*

*El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda”.*

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, señala que *“Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales: “a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...) c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; (...) f) Definir y aplicar medidas para prevenir riesgos; detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos; (...)”*.

A su vez, el artículo 4º de la Ley mencionada establece que *“Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;”* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

- 1.1. Respecto al tratamiento contable de las divisiones modulares, este Despacho se pronunció al respecto mediante el concepto 97913 de octubre 18 de 2007, en el cual se estableció que *“La entidad debe registrar los sistemas modulares de oficina abierta en la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA en la subcuenta 166501-MUEBLES Y ENSERES”*.

En cuanto al tratamiento contable de las divisiones modulares en el momento en que se efectúa una remodelación, si las erogaciones contribuyen a mejorar o adicionar las divisiones existentes, se registran como un mayor valor de este activo. En caso de que las erogaciones tengan el propósito de conservar o reparar las divisiones, deben reconocerse contablemente como gasto, efectuando los registros indicados en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

- 1.2. El control de los inventarios individuales es un aspecto eminentemente administrativo, y debe atenderse la responsabilidad legal que

le asiste a las entidades de implementar sus métodos y procedimientos, así como los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades, el control e individualización del inventario de los bienes, entre otros aspectos. En consecuencia, este Despacho se abstiene de pronunciarse sobre este asunto, toda vez que no se trata de la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

1.3. Si la adquisición de las puertas tiene como propósito sustituir una puerta existente, deben reconocerse contablemente como gasto, y en caso de que adiciones o mejoren el bien del cual forman parte, se registran como un mayor valor del mismo en los términos indicados en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

### 1670- Equipos de comunicación y computación

CONCEPTO 20102-141142 del 05-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1670</b> Equipos de comunicación y computación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de Teleantioquia de equipos para prestar los servicios de televisión

Doctor

JUAN FERNANDO CASTRILLÓN BENJUMEA

Gerente Sociedad Televisión de Antioquia Ltda. - TELEANTIOQUIA

Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20102-141142, mediante la cual solicita "Se evalúe la pertinencia de crear una subcuenta en la cual se pueda registrar la Maquinaria y Equipo utilizada para prestar los servicios de televisión, teniendo en cuenta que en la actualidad el valor de nuestros equipos registrados en la subcuenta "165590 Otra maquinaria y equipo" (...) corresponden al 49.43% del total de activos y el 100% del valor de la cuenta".

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El párrafo 62 del Plan General de Contabilidad Pública señala que "El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable (...)" (Subrayado fuera de texto). Por su parte, el párrafo 75 expresa que "(...) el Catálogo General de Cuentas (...) complementa y desarrolla la estructura, descripción y dinámicas de la clasificación conceptual".

En este sentido, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN" especificando que "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" (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados se concluye que los equipos de televisión cuyos atributos esenciales se relacionen con equipos de comunicación de la Sociedad Televisión de Antioquia Ltda. (Teleantioquia), se deben clasificar conceptualmente en la subcuenta 167001-Equipo de comunicación, de la cuenta a que se refiere el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007.

En consecuencia, no se hace necesario crear la subcuenta solicitada, máxime si se tiene en cuenta el correo electrónico enviado por la entidad contable pública el 25 de marzo de 2010 mediante el cual se informa que, según una evaluación interna realizada por Teleantioquia, los equipos de televisión corresponden a la clasificación conceptual de equipos de comunicación.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142419 del 13-05-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1670</b>	Equipos de comunicación y computación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de teléfonos celulares recibidos por la entidad por el valor del IVA, y de teléfonos celulares recibidos por reposición a \$0.	

Señora  
SONIA MAHECHA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104 – 142419, en la cual consulta: 1- ¿Cómo se contabilizan los teléfonos celulares por los cuales la entidad únicamente cancela el valor del IVA, debido a que si bien tienen un costo, este es descontado en la factura? 2- Así mismo, ¿Los teléfonos recibidos por reposición a \$0, se registran en inventarios o en Propiedad, planta y equipo?

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública relativas a las etapas de reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, determinan las bases de valuación para las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, de las cuales en el párrafo 132 del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el Costo Histórico, indican: *“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. (...) En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.”*

De otra parte, las Normas Técnicas relacionadas con los activos, en el párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), indican: *“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 o intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 136 del texto normativo referenciado, define que el Costo de reposición: *“Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.”*

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), describe las cuentas:

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. (...)”*

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP), al establecer los criterios para el manejo de Propiedad, planta y equipo, incluye el tratamiento que deben tener los Bienes de menor cuantía, indicando sobre el particular en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, numeral 14:

*“14. 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.”*

En relación a los montos que la CGN define anualmente, para la vigencia de 2010, fue expedido el Instructivo No. 10, que establece: *“(...) De otra parte, respecto a los activos adquiridos durante el año 2010, las entidades públicas podrán afectar la depreciación por su valor total durante este período contable, sin considerar la vida útil del activo, cuando el valor de adquisición sea por una suma inferior o igual a un millón doscientos veintisiete mil setecientos cincuenta pesos (\$1.227.750) moneda corriente, de acuerdo con la Resolución 12115 del 10 de noviembre de 2009 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, (DIAN), la cual fija el valor de la unidad de valor tributario (UVT) aplicable para el año 2010.”*

**CONCLUSIÓN**

**1. Teléfonos celulares recibidos por la entidad por el valor del IVA.**

Según las consideraciones expuestas, los bienes adquiridos deben reconocerse por su costo histórico; para este caso, el costo de los teléfonos utilizados por el personal de promoción corresponderá al valor facturado por concepto de IVA, y el reconocimiento se efectuará debitando la subcuenta 167001- Equipos de comunicación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Es de anotar que a estos activos, por el monto de su costo, les aplica el tratamiento relativo a la depreciación de los activos de menor cuantía, de manera que la depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación, cuando el valor es menor o igual a \$1.227.750 para el año 2010, depreciando el valor total en la misma vigencia o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

**2. Teléfonos celulares recibidos por la entidad a \$0.**

En razón a que el costo de los teléfonos recibidos por reposición es cero pesos (\$0), no se incorporan a los activos, no obstante la entidad definirá e implementará los procedimientos administrativos que le permitan establecer el control de todos sus bienes.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142486 del 26-05-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1670	Equipos de comunicación y computación
		1.2	3235	Superávit por donación
Subtema			Reconocimiento de los bienes adquiridos con recursos transferidos y las donaciones recibidas en dinero y en especie por los Fondos de Servicios Educativos (FSE)	

Doctor  
HÉCTOR JOHEL FLÓREZ DUQUE  
Auditor  
Contraloría General del Municipio de Manizales  
Manizales (Caldas)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20104-142486, en el cual consulta "(...) en el caso de los Fondos de Servicios Educativos (FSE) que compran bienes con los recursos que le son transferidos del municipio, ejemplo un (sic) impresora; ... esta impresora entra a formar parte de los activos del Fondo y deben ser contabilizados como tal además de realizar la correspondiente depreciación? o por el contrario estos bienes no entran a formar parte de los activos del FSE y simplemente se reporta a la administración central para que este los registre en su contabilidad? y si este es el caso el procedimiento contable a seguir, teniendo en cuenta que el FSE realiza el proceso normal desde el registro presupuestal y demás (sic). De que forma se pueden revelar dichos bienes en los estados financieros del FSE a manera de control si estos hacen parte de la contabilidad de la administración central.

*¿De qué forma debo contabilizar los bienes que son donados a los FSE por otras instituciones no gubernamentales o aquellos que son comprados con los recursos de las asociaciones de padres de familia y que son donados al Fondo?*

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

### CONSIDERACIONES

#### 1. Registro como propiedades, planta y equipo los bienes adquiridos con recursos transferidos

La Contaduría General de la Nación, mediante el Concepto 56847 de marzo 23 de 2006, señaló:

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

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

A su vez, el artículo 14 de la misma Ley establece que: "Las entidades territoriales incluirán en sus respectivos presupuestos, apropiaciones para cada Fondo de Servicios Educativos en los establecimientos educativos a su cargo, tanto de la participa-

*ción para educación como de recursos propios". (...) El Consejo Directivo en cada establecimiento elaborará un presupuesto de ingresos y gastos para el Fondo, en absoluto equilibrio. El Consejo Directivo no podrá aumentar el presupuesto de ingresos sin autorización del Distrito o Municipio al que pertenece el establecimiento".*

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

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

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

Así mismo, el artículo 3° del mencionado Decreto establece que el Presupuesto Anual del Fondo de Servicios Educativos "Es el instrumento financiero mediante el cual se programa el presupuesto de ingresos desagregado a nivel de grupos y fuentes de ingresos y el presupuesto de gastos desagregado en funcionamiento a nivel de rubros, e inversión a nivel de proyectos, para la correspondiente vigencia fiscal en las instituciones educativas oficiales".

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

En este orden de ideas, mediante el concepto 23728 del 16 de diciembre de 2003, del cual anexo copia, la Contaduría General de la Nación se pronunció respecto al sistema de contabilidad aplicable a los Fondos de Servicios Educativos indicando que "de



acuerdo con la organización del sector los establecimientos educativos manejan su contabilidad en forma independiente, por cuanto tienen presupuestos propios (...).

De otra parte, 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).

El mismo procedimiento 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).

Ahora bien, el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen 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 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, en los siguientes numerales:

**"16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.** Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). (...).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, 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). (...).

**17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE.** 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, por el cual se expiden las "instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el periodo contable 2009", señala 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 (\$248.450.00).

De otra parte, respecto a los activos adquiridos durante el año 2009, las entidades contables públicas podrán afectar la depreciación durante el mismo periodo contable, sin considerar la vida útil del activo, cuando el valor de adquisición sea por una suma inferior o igual a un millón ciento ochenta y ocho mil ciento cincuenta pesos (\$1.188.150.00)"

## 2. Reconocimiento contable de donaciones

El párrafo 247 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, 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".

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

**3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN,** como: "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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con "1. El valor de los bienes y derechos recibidos en donación".

**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".

**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. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los periodos estimados de consumo de los bienes

*o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos. (...)*”.

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con “El valor de los gastos y costos causados periódicamente”.

## CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto se concluye:

### 1. Registro como propiedades, planta y equipo los bienes adquiridos con recursos transferidos

El tratamiento contable para reconocer los bienes adquiridos por los Fondos de Servicios Educativos, dependerá de la forma en que el Municipio tiene organizada la contabilidad.

De acuerdo con la doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación, las instituciones educativas reciben de las entidades territoriales una serie de recursos que administran a través de los Fondos de Servicios Educativos, generándoles una autonomía relativa que les permite elaborar su información contable de forma independiente, la cual debe remitirse a la entidad territorial correspondiente para su agregación y/o consolidación.

En caso de que el Municipio de Manizales tenga implementado un proceso contable independiente, los procesos contables de sus instituciones educativas se desarrollan por separado de la entidad agregadota. Por lo tanto, los bienes adquiridos por el Fondo de Servicios Educativos se reconocen debitando la subcuenta que identifique el bien o activo en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; en el caso de la impresora, sería la subcuenta 167002-Equipos de computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN. Así mismo debería acreditar la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y observar el procedimiento contable descrito en los numerales 16 y 17 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. Así mismo, para el ejercicio contable del año 2009, debió observarse lo prescrito en el Instructivo 6 de 2009.

Ahora bien, si el Municipio de Manizales tiene implementado un proceso contable integrado, la información contable de sus instituciones educativas, así como la del Fondo de Servicios Educativos forman parte de la ad-

ministración central del Municipio, pues esta clase de organización contable trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad. En tal sentido, corresponde al Municipio reconocer la impresora 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. Así mismo, el control a estos activos se puede llevar en cuentas auxiliares a partir del séptimo dígito de la respectiva cuenta y adicionalmente un control administrativo.

### 2. Reconocimiento contable de donaciones

Si el Municipio tiene implementado un proceso contable independiente, los bienes en especies recibidos en donaciones por los Establecimientos Educativos de instituciones no gubernamentales que constituyen formación bruta de capital afectan directamente el patrimonio y se reconocen como superávit por donaciones, debitando la subcuenta y la cuenta que caracteriza el tipo de bien recibido del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 323502-En especie, de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN. Tratándose de bienes fungibles, tales como materiales y suministros, y elementos de aseo y cafetería, entre otros, se debita la subcuenta que identifique los elementos donados de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, la cual se disminuye con el valor de los consumos afectando la cuenta de gastos o costos que corresponda, y se acredita la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En caso que las donaciones recibidas sean en efectivo, cuando las mismas tengan como destino la financiación de formación bruta de capital, es decir, la remodelación, adición o construcción de la infraestructura física del plantel, se reconocen debitando la subcuenta que identifica el depósito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 323501-En dinero, de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN. Cuando dichas donaciones tienen por objeto la financiación de gastos de funcionamiento, se reconocen como ingreso, mediante un débito en la subcuenta que identifica el depósito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Al Municipio le corresponden el reconocimiento de los bienes donados (efectivo o especie) en caso de que tenga implementado un proceso contable integrado.

\*\*\*

**1675- Equipo de transporte:** Ver concepto 20104-142090

**1682- Propiedades de inversión:** Ver conceptos 20101-138893, 20109-147274

**1685- Depreciación acumulada (Cr):** Ver conceptos 20109-147036, 20103-141378, 20102-141028

**1695- Provisión para protección de propiedades, planta y equipo:** Ver conceptos 20109-147036, 20103-141378, 20104-142257

**17- BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES**

CONCEPTO 200911-137394 del 04-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>17</b> Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la compra de un terreno para la ampliación de una vía pública
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.1.2	Consideraciones para la amortización de terrenos vinculados a la ampliación de una vía pública Inviabilidad de amortizar Bienes históricos y culturales

Doctor  
 ANTONIO DE J. CASTAÑO GONZÁLEZ  
 Contador público.  
 Alcaldía del municipio de Yalí  
 Yalí (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200911-137394 en la cual consulta:

- 1.- El valor por la compra de un terreno para la ampliación de una vía pública. ¿Se registra como un mayor valor en la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 17-Bienes de beneficio y uso público, históricos y culturales, o en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1605-Terrenos, como parte del grupo 16-Propiedades, planta y equipo?
- 2.- Si el valor del terreno es incorporado como mayor valor de los bienes de beneficio y uso público en vías de comunicación. Al realizar la amortización de tales bienes ¿debe aquel mayor valor amortizarse por separado?
- 3.- ¿Los Bienes históricos y culturales se deben amortizar?

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

1. Registro de un terreno vinculado a la ampliación de una vía pública  
 El párrafo 176, contenido en la Norma técnica de los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que estos *“Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. (...)”*. (Subrayado fuera del texto).  
 El terreno sobre el cual se construye la vía o su ampliación queda automáticamente vinculado en la prestación del servicio que provee bienestar social.
2. Amortización de un terreno vinculado a ampliación de una vía pública  
 El párrafo 179, del mismo texto normativo, indica que *“El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. (...)”*.

Adicionalmente, en el párrafo 181 se señala 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. (...)”* (Subrayado fuera del texto). Y se agrega, en el párrafo 182 que para *“Los bienes de beneficio y uso público (...) Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos”*.

No obstante, aunque el terreno se vincula a la prestación del servicio, es indispensable diferenciar dos situaciones que pueden sobrevenir con respecto a aquel: La primera, como generalmente puede esperarse, que el terreno tendrá una duración infinita, en cuanto él en condiciones normales trasciende a la vida útil del Bien de beneficio y uso público como tal; y la segunda, que bien sea por condiciones topográficas o ambientales u otras circunstancias que permitan preveer que el terreno deba abandonarse conjuntamente con la obra, sin posibilidad de ser orientado hacia otra destinación, puede preverse una vida finita.

3. Amortización de los Bienes históricos y culturales.

La norma técnica del RCP relativa al grupo 17 BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES prescribe la amortización únicamente para los Bienes de beneficio y uso público no concesionados.

Cohherentemente con ello, el Catálogo General de Cuentas (CGC) genera el instrumento solamente para la amortización de los Bienes de beneficio y uso público a través de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (CR), que *“Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de beneficio y uso público, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento”*. (Subrayado fuera del texto), la cual debe entenderse aplica a aquellos bienes no entregados en concesión.

**CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, y el orden de las preguntas, se concluye que:

- 1.- El valor por la compra de un terreno para la ampliación de una vía de comunicación se reconoce como un mayor valor de esta última en la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES, ya que forma parte

de los bienes destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social, registrándolo de manera independiente a nivel de auxiliar.

2.- Cuando el terreno tenga una vida infinita, es decir que conserve sus posibilidades de uso a pesar de la extinción de la obra que soporta, no debe ser objeto de amortización, en tanto que cuando se prevea que, bien sea por condiciones topográficas o ambientales u otras circunstancias, el terreno deba abandonarse conjuntamente con la obra, sin posibilidad de ser orientado hacia otra destinación, el valor de este es objeto de amortización, la cual puede asociarse a la amortización de la obra misma.

Para estos efectos, se afecta el cálculo futuro de la amortización de la vía de comunicación, ya que afecta su vida útil, amplía su capacidad, la eficiencia operativa o mejora la calidad del servicio.

3.- En razón a que la amortización de los bienes públicos se realiza para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización, los bienes históricos y culturales no son objeto de amortización, puesto que por su naturaleza no solamente conservan sino que normalmente incrementan su valor.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148342 del 23-12-10**

<b>TÍTULO</b>		1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>17</b>	Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
		1.2	<b>2453</b>	Recursos recibidos en administración
<b>2</b>	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de los semáforos como mayor valor de las vías y consideraciones sobre su vida útil y amortización	
		1.2.1	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por el municipio de Yopal en virtud del convenio celebrado con FONADE para el diseño e implementación de la tercera versión del SISBÉN	
<b>TÍTULO</b>		1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
<b>3</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>1413</b>	Transferencias por cobrar
		1.2	<b>1401</b>	Ingresos no tributarios
		1.3	<b>2453</b>	Subsidios asignados
		1.4	<b>0209</b>	Ingresos por fondos especiales aprobados (Db)
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso.		

Doctora  
FLOR OMAIRA ROA NUÑEZ  
Contadora  
Secretaría de Hacienda  
Yopal (Casanare)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148342 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- ¿En qué subcuenta se debe registrar la construcción e instalación de semáforos para las diferentes intersecciones viales? ¿Cuál es la vida útil de un semáforo?
- Al municipio de Yopal a través del CONPES 117 Departamento Nacional de Planeación (DNP) de 2008, le fueron asignados unos recursos para la actualización de los criterios para la determinación, identificación y selección de los beneficiarios de programas sociales, que contempla el diseño e implementación de la tercera versión del SISBÉN. Este aporte es realizado por el Gobierno Nacional a través del FONADE. Por lo anterior consulta, ¿en qué subcuentas del ingreso y de las cuentas de presupuesto y tesorería se deben reconocer estos recursos?
- Según lo establecido en el artículo 4º del Decreto 565 de 1996, dentro de cada Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo creado se llevará la contabilidad separada por cada servicio prestado en el municipio o distrito y al interior de ellos no podrán hacerse transferencias de recursos entre servicios. ¿Cuáles son las subcuentas que se deben utilizar para registrar los recursos que se reciben para financiar estos servicios, teniendo en cuenta que para el caso del Municipio, dicho

fondo está financiado con recursos del Sistema General de Participaciones Agua Potable y saneamiento básico, regalías y otros? ¿Qué subcuentas se deben emplear para registrar estos recursos en las cuentas de presupuesto y tesorería?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. Tratamiento contable de la construcción de semáforos

El artículo 25 de la Ley 769 de 2002, define los semáforos en el siguiente sentido: “Dispositivo electromagnético o electrónico para regular el tránsito de vehículos, peatones mediante el uso de señales luminosas”.

Respecto a la normatividad contable, los párrafos 119, 176 y 181 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de medición y la norma técnica de Propiedades, Planta y Equipo, señalan que:

### “8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

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

(...)

### 9.1.1.6 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

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.*

(...)

181. *Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas, así:

1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN: *“Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad”.*

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

## 2. Tratamiento contable de los recursos recibidos para la actualización de los criterios para la determinación, identificación y selección de los beneficiarios de programas sociales. SISBÉN III.

El artículo 76 de la Ley 715 de 2001, en lo relacionado con las competencias del municipio en otros sectores, señala que: *“Además de las establecidas en la Constitución y en otras disposiciones, corresponde a los Municipios, directa o indirectamente, con recursos propios, del Sistema General de Participaciones u otros recursos, promover, financiar o cofinanciar proyectos de interés municipal y en especial ejercer las siguientes competencias:*

(...)

76.14.4. *Cofinanciar cada dos años con la Nación la actualización del instrumento Sisbén o el que haga sus veces”.*

El numeral VI del Documento CONPES 117 de 2008, expresa: *“El Departamento Nacional de Planeación recomienda al CONPES SOCIAL:*

(...)

6. *Solicitar a las entidades territoriales que:*

1. *De acuerdo con el artículo 76.14.4 de la Ley 715 de 2001, realicen los ajustes presupuestales necesarios para cofinanciar el proceso de implantación del Sisbén III, una vez el Departamento Nacional de Planeación les informe sobre el cronograma del operativo, en el cual la Nación aportará el 70% de la financiación y el Municipio el 30%”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las consideraciones 2 y 3, las cláusulas 1, 5 y 8 del Convenio Interadministrativo No. 21011681 celebrado entre el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo y el municipio de Yopal, establecen:

**CONSIDERACIONES (...)** **2) EL FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO (FONADE) Y EL DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN (DNP)** suscribieron el convenio No. 200835 con el objeto de *ejecutar el proyecto de “Mejoramiento y actualización del*

*Sistema de Identificación de Potenciales Beneficiarios para programas sociales” para garantizar el cumplimiento de las competencias del DNP en materia del desarrollo de políticas de focalización y demás funciones acordadas con su misión y los objetivos del proyecto.* 3) *En desarrollo del mencionado convenio, las partes acordaron como obligación a cargo de FONADE “celebrar convenios con los municipios del país, que previamente defina el DNP, para la aplicación de encuestas del SISBÉN III”*

**CLÁUSULA 1. OBJETO DEL CONVENIO:** *Mediante el presente convenio El MUNICIPIO se compromete con FONADE a realizar las tareas y actividades necesarias para llevar a cabo el operativo de SISBÉN III, (...)*

**CLÁUSULA 5-RECURSOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO:**  
**A) APORTES DE FONADE:** *Para la ejecución del convenio FONADE aportará hasta la suma de (...) (\$165.894.252), en calidad de aporte por parte de la Nación con los recursos provenientes del convenio No. 200835 suscrito con el DNP, (...).*

**PARÁGRAFO PRIMERO:** *EL MUNICIPIO manifiesta y acepta expresamente, con la suscripción del presente convenio, que los recursos que aporta FONADE, únicamente serán utilizados por EL MUNICIPIO para proveer los servicios del personal requerido para realizar la coordinación general y el diligenciamiento de las encuestas (...)*

**CLÁUSULA 8. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A) OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO.** (...) 2.- *Asignar y aportar los bienes y servicios y los recursos financieros requeridos para la ejecución del objeto de este convenio, (...)* 6.- *Suministrar de manera oportuna y completa la información que solicite FONADE.* 7.- *Suministrar a FONADE copia de los soportes de ejecución de los recursos aportados con cargo al presente convenio. (...)* 10.- *Abrir una cuenta bancaria (corriente) para el manejo de los recursos del objeto del presente convenio.* 11. *Acatar los lineamientos y perfiles diseñados por el DNP para contratar el recurso humano requerido (...)* 12. *implementar la metodología diseñada por el DNP para llevar a cabo la ejecución del operativo SISBÉN III”.*

Es de anotar que mediante correo electrónico la doctora Flor María Morales Guerra, Gerente de Contabilidad y Presupuesto de FONADE, nos informa que en caso de que el municipio no ejecute el convenio o lo ejecute en forma parcial, debe reintegrar a FONADE los recursos no ejecutados, y FONADE a su vez, cuando liquide el contrato firmado con el DNP, debe reintegrar los recursos sin ejecutar según las instrucciones del DNP.

En lo relacionado con la normatividad contable, el párrafo 202 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la Norma técnica de pasivos, indica: *“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”.*

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas, así:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN *“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”.*

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración (...)*. (Subrayado fuera de texto).

En lo referente al tratamiento de los recursos en FONADE, teniendo en cuenta que los recibe del Departamento Nacional de Planeación (DNP) en virtud de un contrato de Gerencia Integral de Proyectos, el numeral 1.6.1.13 del Instructivo 9 de 2009, establece que *“Las entidades contables públicas que hayan entregado recursos públicos al FONADE bajo la modalidad de contratos o convenios de Gerencia Integral de Proyectos, independientemente de la forma en que giran los recursos, es decir, giros parciales o totales, deben reconocerlos y revelarlos en la subcuenta 142402-En administración, y recíprocamente el FONADE, previa homologación, revelará y reportará en la subcuenta 245301-En administración.*

*Con la ejecución de estos recursos, y de acuerdo al tipo de proyecto, se debe suministrar la información que sea necesaria para que la entidad que entregó los recursos realice el reconocimiento contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que correspondan. Así mismo, se indica que las entidades pueden habilitar auxiliares, a partir del séptimo dígito, de la subcuenta 142402-En administración, con la denominación de Gerencia Integral de Proyectos para efectos de obtener información específica de cada convenio o contrato”.* (Subrayados fuera de texto).

Respecto a las cuentas de presupuesto y tesorería, el párrafo 313 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala: *“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).

### **3. Tratamiento contable de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso**

El artículo 11 de la Ley 1176 de 2007, por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones, en lo relacionado con la destinación de los recursos de la participación de agua potable y saneamiento básico en los distritos y municipios, señala: *“Los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los distritos y municipios, se destinarán a financiar la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, en las siguientes actividades:*

*Los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables de acuerdo con lo dispuesto en la normatividad vigente;”*

El artículo 4º del Decreto 565 de 1996, en lo relacionado con el Fondo de Solidaridad y redistribución de ingresos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, expresa:

*“Los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos, que de acuerdo con la Ley 142 de 1994 deben constituir los concejos municipales y distritales y las asambleas, serán cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuales se contabilizarán exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios”.*

*Dentro de cada fondo creado se llevará la contabilidad separada por cada servicio prestado en el municipio o distrito y al interior de ellos no podrán hacerse transferencias de recursos entre servicios”.* (Subrayado fuera de texto).

Respecto de la normatividad contable, el párrafo 117 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de Devengo o Causación expresa: *“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 Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS: *“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 (...)*.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas respectivas de la cuenta 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- *El valor de los giros que efectúe el Fondo a los entes prestadores que presenten situación deficitaria, después de la compensación.*

SE ACREDITA CON:

(...)

2- *La causación de los subsidios por parte del Fondo”.*

5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS: *“Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos”.*

0209-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES APROBADOS (DB): *“Representa el valor de los recursos aprobados en el presupuesto que la entidad contable pública estima recaudar durante la vigencia fiscal por concepto de fondos especiales, los cuales se destinan a lo establecido en las normas que los crean, afectándose con las adiciones y reducciones aprobadas de acuerdo con las normas.*

*La contrapartida para el registro del presupuesto de ingresos aprobados corresponde a la cuenta 0222-Ingresos por Fondos Especiales por Ejecutar (Cr)”.*

### **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

#### **1. Tratamiento contable de la construcción de semáforos**

Los semáforos corresponden a dispositivos electromagnéticos o electrónicos para regular el tránsito de vehículos y peatones mediante el uso de señales luminosas en las vías públicas, razón por la cual deben ser reconocidos contablemente como un mayor valor de las vías, dado que son los que permiten la operatividad de las mismas. Por tanto, si los semáforos son instalados en la vía mientras se encuentra en el proceso de construcción, se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, o en la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, en caso de que sean instalados en vías que se encuentran en servicio, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

En lo referente a la vida útil de los semáforos se debe tener en cuenta que al ser reconocidos como un mayor valor de la vía en las cuentas del grupo 17-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, son objeto de amortización y por tanto su vida útil se deberá determinar mediante procedimientos técnicos.

## **2. Tratamiento contable de los recursos recibidos para la actualización de los criterios para la determinación, identificación y selección de los beneficiarios de programas sociales**

Los recursos recibidos por el municipio de Yopal en virtud del convenio celebrado con FONADE corresponden a recursos recibidos en administración, dado que el Municipio debe rendir cuenta a FONADE sobre la ejecución de los recursos y en caso de no ejecutar la totalidad de los mismos debe reintegrar los recursos al FONADE, razón por la cual se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, FONADE con el giro de los recursos al municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se ejecute el objeto del convenio, con la entrega de las actas o informes de avance, el municipio de Yopal reconoce la disminución de los recursos mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así mismo, FONADE con los informes de avance entregados por el Municipio debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración y disminuir el pasivo que debió constituir previamente en virtud del contrato celebrado con el Departamento Nacional de Planeación (DNP) mediante el cual ejerce la gerencia del proyecto, para lo cual reconoce un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

A su vez, el DNP con los informes presentados por el FONADE sobre la ejecución de los recursos debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración a FONADE, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto al reconocimiento de los recursos recibidos por el Municipio en las cuentas de presupuesto y tesorería, esto dependerá del rubro mediante el cual se aforó el ingreso y se apropió el respectivo gasto en el presupuesto de la entidad, dado que el objeto de estas cuentas es la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal.

## **3. Tratamiento contable de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso.**

En el momento en que el Municipio reciba los recursos correspondientes a la participación de agua potable y saneamiento básico provenientes del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y los recursos de regalías girados por las entidades recaudadoras, debe proceder a disminuir la cuenta por cobrar que debió constituir previamente para reconocer el ingreso por estos recursos, mediante un débito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, o en la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que de acuerdo con lo informado en los antecedentes de esta consulta parte de los recursos recibidos los destina para el financiamiento del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, debe proceder a reclasificar estos recursos de la subcuenta 111005-Cuenta corriente a la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Es de anotar que a partir del séptimo dígito de esta subcuenta, la entidad podrá crear los auxiliares que considere pertinentes para identificar por separado los recursos del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso para cada servicio público.

Así mismo, en el momento en que las Empresas de Servicios Públicos realicen el cobro al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso de los subsidios otorgados a los usuarios que como resultado de la compensación no fueron cubiertos con las contribuciones recaudadas por la Empresa, el Municipio debe proceder a causar el gasto público social mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Una vez el Municipio gire los recursos a la Empresa de Servicios Públicos, debe proceder a debitar la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Para el caso de la revelación de los ingresos del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso en las cuentas de Presupuesto y Tesorería, se debe observar lo establecido en el presupuesto del Municipio. Por tanto, para el caso de los recursos aprobados en el presupuesto de ingresos para el Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso, se deben revelar en la subcuenta 020991-Otros fondos especiales territoriales, de la cuenta 0209-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES APROBADOS (DB) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 022291-Otros fondos especiales territoriales, de la cuenta 0222-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES POR EJECUTAR (CR).

\*\*\*

**1705- Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción****CONCEPTO 20105-143221 del 02-07-10**

Modifica la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral 3 de las conclusiones del concepto 20103-141220 del 15 de abril de 2010, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra.

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	<b>1705</b>	Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción
		1.2	<b>1710</b>	Bienes de beneficio y uso público en servicio
Subtema		Reconocimiento de la construcción de alcantarillas que canalizan el paso de agua en una vía y no forman parte de una red de acueducto y alcantarillado		

Doctora

LINA CAROLINA VARGAS MORENO

Contador Público

Yopal (Casanare)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143221 en la cual nos informa que la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 20103-141220, estableció que la construcción de alcantarillas en las vías urbanas y rurales que ha realizado el municipio de Yopal se debe reconocer en la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES.

No obstante, la entidad tiene la siguiente inquietud: *“Teniendo en cuenta que el alcantarillado es un sistema recolector de aguas lluvias y residuales, y una alcantarilla es la construcción de pequeño tamaño para permitir el cruce de un cauce de agua bajo una vía, ¿las alcantarillas que se construyen en vías rurales se deben registrar en la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES?”*

Es de anotar que mediante correo electrónico plantea que las alcantarillas se construyen con el fin de permitir el paso de las aguas en una vía terrestre, son erogaciones necesarias para dejar la vía en condiciones de operación y que no forman parte del sistema de acueducto y alcantarillado.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

La Contaduría General de la Nación mediante el concepto 20103-143221 del 15 de abril de 2010, estableció que *“Las redes de acueducto y alcantarillado se consideran, para efectos de revelación contable, como bienes inmuebles; por lo cual, deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta 161505-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Una vez comiencen operaciones se reclasifican los saldos a la subcuenta 165002-Redes de distribución, o 165003-Redes de recolección de aguas, de la cuenta 1650-REDES LÍNEAS Y CABLES, según corresponda.*

Los párrafos 132 y 177 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*“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 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.*

(...)

*177. Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con la información suministrada por la doctora Lina Carolina Vargas, las alcantarillas son construidas con el objeto de canalizar el paso del agua en una vía, son erogaciones necesarias para dejar la vía en condiciones de operación y no forman parte de una red de acueducto y alcantarillado, razones por las cuales, los desembolsos realizados por el municipio de Yopal en la construcción de las mismas se deben reconocer como un mayor valor de la vía mediante un débito a la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, y una vez la vía se encuentre en servicio reclasificarlas a la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Con este pronunciamiento se modifica la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral 3 de las conclusiones del concepto 20103-141220 del 15 de abril de 2010, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra.

\*\*\*



**CONCEPTO 201010-147997 del 22-11-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	<b>1705</b>	Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción
		1.2	<b>1710</b>	Bienes de beneficio y uso público en servicio
		1.3	<b>5211</b>	Generales
Subtema			Reconocimiento de las erogaciones para la construcción de andenes y sardineles en vías del municipio	

Doctora  
LILIA BETSABÉ VALBUENA BÁEZ  
Alcaldía Municipal  
Cubará (Boyacá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201010-147997 mediante el cual solicita orientación sobre la contabilización de las erogaciones para la construcción de andenes y sardineles en vías del municipio.

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 674 del Código Civil establece que *“Se llaman bienes de la unión aquellos cuyo dominio pertenece a la República.*

*Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la unión de uso público o bienes públicos del territorio.* (Subrayado fuera de texto).

*Los bienes de la unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la unión o bienes fiscales”.*

En este sentido, el expediente 16596 de 2001 del Consejo de Estado expresa: (...) *Los bienes de uso público universal o bienes públicos del territorio son aquellos que, si bien su dominio es igualmente de la República, su uso pertenece a todos los habitantes del territorio y están a su servicio permanente (como el de calles, plazas, parques, puentes, caminos, ejidos, etc.). Es decir, que por su propia naturaleza, en general, respecto a estos bienes ninguna entidad estatal tiene la titularidad de dominio similar a la de un particular, puesto que están destinados al servicio de todos los habitantes. De allí que se ha afirmado que sobre ellos el Estado ejerce fundamentalmente derechos de administración y de policía, en orden a garantizar y proteger precisamente su uso y goce común, por motivos de interés general (art. 1° de la Carta Política).* (Subrayado fuera de texto).

**(...) BIENES DE USO PÚBLICO- Características**

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

De otra parte, el párrafo 179 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica para el reconocimiento de los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, establece que *“El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de*

*los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto.* Así mismo, el párrafo 180 señala que *“El reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.”* (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 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, como *“el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados”.*

También la normatividad contable pública describe la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, como: *“el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad”.*

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: *“1- El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente, con base en las actas de entrega. 2- El valor de la rehabilitación o mejoramiento”.*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los andenes y sardineles destinados al uso de la comunidad son considerados bienes de dominio público y de acuerdo con la norma técnica de contabilidad pública deben ser tratados contablemente como bienes de beneficio y uso público.

Ahora bien, los costos incurridos durante la construcción, mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público, se acumulan en la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, 1703-MATERIALES, 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Una vez culmine la construcción y se entreguen al servicio de la comunidad, el Municipio deberá proceder a reclasificarlos con un débito en la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO

Y USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

En el caso en el que las erogaciones tengan por objeto el mantenimiento de los bienes de beneficio y uso público, se deben reconocer como un gasto en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES.

También es de señalar, que los bienes de beneficio y uso público sólo se reconocen en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN

SERVICIO, cuando existe una medición monetaria confiable para efectos de establecer el valor de los bienes, en caso de que no exista, la entidad contable pública debe proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147920 del 29-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1705</b> Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en Construcción <b>5808</b> Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Terminal de Transportes de Bogotá S.A., de la construcción de un puente peatonal con sus propios recursos el cual una vez terminado se entregará la propiedad y el mantenimiento al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)

Doctor  
FACUNDO PANTEVEZ P.  
Jefe Departamento Financiero  
Terminal del Transporte de Bogotá, S.A.  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147920, en la cual consulta el tratamiento contable y fiscal a aplicar cuando la Terminal de Transportes de Bogotá S.A., traslade al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) entidad a la cual le corresponderá la propiedad y mantenimiento de un puente peatonal, financiado por la Terminal de Transporte de Bogotá S.A.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Terminal del Transporte de Bogotá, S.A., construye un puente peatonal, el cual se encuentra en espacio público y la propiedad y mantenimiento estará a cargo del IDU, los recursos invertidos en este proyecto se contabilizan en la Sociedad como construcciones en curso.

La Norma Técnica relativa a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales del Plan General de Contabilidad Pública, establece en el párrafo 176:

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

*"1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN: Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.*

### DINÁMICA

*Se debita con: 1- El valor de los desembolsos imputables a la construcción de los bienes. 2- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras. 3- El valor de los costos financieros originados en las obligaciones contraídas para financiación de las obras hasta el momento en que estén disponibles para su uso.*

*Se acredita con: (...) 3- El valor registrado en libros al momento de su entrega a otro ente." (Subrayado fuera de texto).*

*"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".*

Por otra parte, la Ley 298 del 23 de julio de 1996, en los literales i) y j) del artículo 4º, 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".

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, los recursos que la Sociedad invierta en la construcción del puente peatonal, el cual es clasificado como un bien de beneficio y uso público destinado al uso y goce de la comunidad, deben reconocerse durante la fase de construcción, debitando la subcuenta 170502-Puentes, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN Y

acreditando la subcuenta 170301-Materiales, de la cuenta 1703-MATERIALES o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cabe anotar que los valores que han venido contabilizando en construcciones en curso, deben trasladarse a la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN.

Una vez culminada la obra, como su propiedad y mantenimiento corresponderá al IDU, la Terminal de Transportes reconocerá el traslado de la obra mediante un débito a la subcuenta 580808-Bienes y derechos

trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y un crédito a la subcuenta 170502-Puentes, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN.

Es pertinente anotar, que según la Ley 298 de 1996, la CGN emite conceptos relacionados con la normatividad contable pública, y como no es competente para resolver temas fiscales, sugerimos dirigirse a la entidad correspondiente, como es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

\*\*\*

**1706-Bienes de beneficio y uso público en construcción-Concesiones**

<b>CONCEPTO 200911-137084 del 05-01-10</b>			
Este concepto deja sin vigencia el 20061-57670 del 27-01-06			
TÍTULO	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>1706</b> Bienes de beneficio y uso público en construcción-Concesiones
		1.2	<b>5211</b> Generales
		1.3	<b>5815</b> Ajuste de ejercicios anteriores
		1.4	<b>2460</b> Créditos judiciales
		1.5	<b>2915</b> Créditos diferidos
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del INCO de las erogaciones por mantenimiento de una vía en concesión (COVIANDES), en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004	

Doctora  
MIREYI VARGAS OLIVEROS  
Coordinadora Gestión Contable  
Instituto Nacional de Concesiones (INCO)  
Bogotá D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137084, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“El INCO consultó a la Contaduría General de la Nación durante la vigencia 2006, el registro contable relacionado con un proceso arbitral convocado por COVIANDES para dirimir las diferencias surgidas entre los dos, y mediante el cual se condenó a la Entidad a asumir unas obras ejecutadas por el concesionario y a efectuar otras, para mitigar los problemas geológicos presentados en dicha concesión. Mediante concepto 20061-57670, del 02/03/2006 de la Contaduría General de la Nación, se dio respuesta y concluyen que el registro contable se efectuará acreditando la subcuenta 246003-LAUDOS, con débito en la subcuenta 521113-MANTENIMIENTO, y revelar en las notas a los Estados Contables el detalle del gasto.*

*Por lo anteriormente expuesto durante las vigencias 2006, 2007 y 2008 el INCO efectuó el registro contable de dichas obras realizadas por el concesionario en la subcuenta 521113-Mantenimiento, dando cumplimiento al concepto emitido.*

*Por otra parte, durante la vigencia 2009, el INCO solicitó concepto relacionado con el registro contable de los gastos de mantenimiento que efectúan los concesionarios; mediante concepto 20094-127560 del 20 de abril de 2009 de la Contaduría General de la Nación, se concluyó 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 total de las redes disponibles para el transporte, el cual incluye todos los gastos en que incurre el concesionario para el efecto”. Por lo anterior, consulta si existe incongruencia en el tratamiento de los gastos por parte del INCO teniendo en cuenta los dos conceptos señalados.*

**CONSIDERACIONES**

En su comunicación radicada con el expediente 20061-57670 del 27 de enero de 2006, se señaló dentro de las consideraciones del laudo arbitral que: *“Aunque inicialmente el presente proceso se instauró contra el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), lo cierto es que en desarrollo del mandato contenido en los Decretos 1800 y 2056 de 2003, en su orden de junio 26 y julio 24, al cumplirse el proceso de transferencia de la infraestructura concesionada del INVÍAS al Instituto Nacional de Concesiones (INCO), mediante la Resolución 003187 de 2003 se efectuó “la cesión y subrogación” del contrato 444 de aquel hacia este, habiéndose hecho la entrega material del mismo el 13 de noviembre de aquel año, tal como consta en el acta 001 de esta fecha”.*

Señala además que el numeral décimo del laudo arbitral dispuso: *“Declarar que los costos causados y los que demande el manejo, control y mitigación de las inestabilidades en el Tramo 2, incluyendo el sector de las Cumbas Alta y Baja y, las del Tramo 3 serán asumidos por las partes. Para el Tramo 2 en un sesenta por ciento (60%) por el concesionario y en un cuarenta por ciento (40%) la entidad concedente y para el Tramo 3 por partes iguales, es decir, en un cincuenta por ciento (50%) cada parte contratante”.*

Así mismo, manifiesta que *“De conformidad con las conclusiones contenidas en el Laudo Arbitral del 29 de julio de 2004, que solucionó las controversias sobre las zonas inestables de los Tramos 2 y 3, al Instituto Nacional de Concesiones (INCO), como administrador del contrato, según la Resolución No. 003187 del 1º de septiembre de 2003, del INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS (INVÍAS), éste cede y subroga el contrato de concesión No. 444 del 2 de agosto de 1994 al INCO – según lo dispuesto en el Decreto 1800 de junio 26 de 2003 y el Decreto 2056 de julio 24 de 2004, debe dar cumplimiento a lo ordenado en el numeral 10 de la parte resolutive antes transcrita”.*

Con base en lo anteriormente expuesto, la Contaduría General de la Nación en respuesta al expediente 20061-57670, concluyó que *“las obras ejecutadas por el CONCESIONARIO y que se encuentran pendientes por pagar de acuerdo con las disposiciones fijadas por el Laudo arbitral, constituyen una obligación a cargo del INCO, y su reconocimiento se realiza registrando un crédito en la subcuenta 246003-LAUDOS, con débito en la subcuenta 521113-MENTENIMIENTO, y revelar en Notas a los Estados Contables el detalle del Gasto”*.

De otra parte, mediante el concepto 20094-127560, del 20 de abril de 2009, y dirigido a la Dra. María Clara Garrido, Subgerente Administrativa y Financiera, del Instituto Nacional de Concesiones (INCO), en relación con el reconocimiento contable del mantenimiento de las vías en concesión, y con sustento en los párrafos 179 y 181 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relacionado con las normas técnicas relativas a los bienes de beneficio y uso público, se concluyó 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 total de las 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 vías, como es el caso de INVIAS, 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 8º del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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 otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1706-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN – CONCESIONES *“Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público en la modalidad de contratos de concesión que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad”*.

Así mismo expresa que la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, *“Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias an-*

*teriores, 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

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que, conforme se señaló en el concepto 20094-127560, el Instituto Nacional de Concesiones (INCO) no puede reconocer gastos de mantenimiento de las vías por corresponder estos a los concesionarios, de lo contrario se estaría contrariando el concepto de “bien en concesión”.

Por lo anterior, en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004, las erogaciones realizadas por el INCO para el mantenimiento de la vía deben reconocerse como un mayor valor del bien de beneficio y uso público, por lo cual, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 170601-Red terrestre, de la cuenta 1706-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN – CONCESIONES, y un crédito en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES, por las erogaciones efectuadas durante la vigencia, y 581589-Gastos de operación, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por las erogaciones efectuadas en vigencias anteriores.

Ahora, las erogaciones que en el futuro realice el INCO para el mantenimiento de la vía, fruto de este laudo, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 170601-Red terrestre, de la cuenta 1706-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN – CONCESIONES, y un crédito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Es de anotar, que el pasivo reconocido se disminuirá cuando la entidad realice el pago al concesionario para lo cual deberá registrar un débito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o, en el evento en que se amplíe el plazo de la concesión la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y un crédito en la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, la cual deberá amortizar durante el plazo pactado.

En ese orden de ideas, este Despacho deja sin vigencia lo conceptualizado en el expediente 20061-57670 del 27 de enero de 2006.

\*\*\*

**1710- Bienes de beneficio y uso público en servicio**

<b>CONCEPTO 20101-138893 del 16-02-10</b>			
<b>1-2 3-4 7-8</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 3.1 4.1	<b>1710</b> Bienes de beneficio y uso público en servicio <b>1640</b> Edificaciones <b>1682</b> Propiedades de inversión <b>1715</b> Bienes históricos y culturales
	<b>Subtema</b>	1.1.1 2.1.1 3.1.1 4.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los parques recreacionales y el terreno utilizado para construir vía Pública. Reconocimiento del valor por adiciones y mejoras en canchas múltiples, restaurantes escolares en las escuelas y el parqueadero de la alcaldía. Reconocimiento de los bienes adquiridos con destino a generar ingresos por arrendamiento - Centro comercial. Reconocimiento de edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales- Museo del Hombre Llanero.
<b>6</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>1640</b> Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable Edificaciones
	<b>Subtema</b>		Presentación de la información de las Instituciones Educativas agregada a la de los entes territoriales. Reconocimiento por parte del Municipio de las inversiones en colegios, escuelas, restaurantes e instalaciones deportivas
<b>5-9</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad Normas técnicas de contabilidad pública / costo histórico
	<b>Subtema</b>	1.1.1 2.1.1	Inviabilidad de reconocimiento de propiedades del sector educativo sin el debido soporte Reconocimiento de los terrenos recibidos en cesión para la construcción de vías y zonas verdes, por su costo histórico o avalúo técnico

Doctora  
 YIBEMY MARCELA PULIDO AGUIRRE  
 Secretaria de Hacienda Municipal  
 Yopal (Casanare)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20101-138893, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de diferentes hechos, transacciones y operaciones que se evidencian en el proceso de depuración contable que el Municipio de Yopal está realizando, entre otras, a las cuentas de Propiedades, planta y equipo.

1. "¿Los parques se registran en la subcuenta 164019 Instalaciones deportivas y recreacionales o en la subcuenta 171005 Parques recreacionales?"
2. "Las canchas múltiples y los restaurantes escolares construidos en las instituciones educativas por parte del Municipio, ¿se registran en la subcuenta 164009 Colegios y escuelas o se registran en las subcuentas 164019 instalaciones deportivas y recreaciones y 164008 Cafeterías y casinos respectivamente?"
3. "Los parqueaderos anexos a las instalaciones de la Sede Administrativa de la Alcaldía del Municipio de Yopal, ¿se registran en la subcuenta 164017 Parqueaderos o garajes o se registra en la subcuenta 164001 Edificios y Casas?"
4. "Un centro comercial construido por el Municipio de Yopal, ¿se registra en la subcuenta 164001 Edificios y Casas o se registra en la subcuenta 164004 Locales?"

5. "Según oficio enviado por el Departamento de Casanare el 9 de septiembre de 2005, acerca de las políticas de saneamiento adoptadas respecto a las construcciones del sector educativo, recomienda a los alcaldes, que en el proceso de saneamiento contable del grupo de Propiedades, planta y equipo incorporen a sus activos los bienes en que el Departamento ha hecho inversiones. De acuerdo a lo anterior, ¿el Municipio puede proceder a registrar estas inversiones con dicha comunicación o existe la necesidad que se suscriba un acta para poder registrarlos en nuestra contabilidad?"

6. "Teniendo en cuenta que el Municipio de Yopal a partir del 1º de enero de 2010 estará certificado en educación, ¿quién debe registrar las inversiones realizadas por el Municipio en la construcción de colegios, escuelas, restaurantes e instalaciones deportivas. Es el Municipio o deben ser cada uno de los colegios?. Si dichas inversiones deben registrarlas los colegios ¿qué documento se debe firmar?"

7. "El Municipio de Yopal ha realizado inversiones en la construcción de una edificación que se utiliza como Museo del Hombre Llanero, ¿se registra en la subcuenta 164001 Edificios y casas o en la subcuenta 171502 Museos?"

8. "El Municipio de Yopal según Escritura Pública adquirió un terreno que utilizó para la apertura de una vía urbana, ¿dicho terreno se registra en

la cuenta 1605 Terrenos o en la cuenta 1710 Bienes de beneficio y uso público en servicio?”.

9. “El Municipio de Yopal ha recibido en cesión terrenos para la apertura de vías y zonas verdes, pero en la Escritura Pública no estipulan el valor del terreno. Para realizar el respectivo registro antes de efectuar el avalúo, ¿qué valor se podría estimar para su contabilización?”.

## CONSIDERACIONES

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

El Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno Contable, adoptado mediante Resolución 357 de 2008, numeral 3.11. posibilita a las entidades contables públicas constituir un 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”.

Ahora bien, con relación a cada uno de los puntos consultados:

### 1. Parques recreacionales.

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

De igual manera, sobre los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, el párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública, indica: “Noción. Comprende 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. (...)”. (Subrayado fuera del texto).

El párrafo 179 de la misma normatividad señala: “El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto”.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública en relación con la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, determina: “Representa el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, (...)”. Se debita con: 1- El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente, con base en las actas de entrega (...)”.

2. y 3.) Sobre las canchas múltiples y restaurantes escolares construidos en las instituciones educativas, así como los parqueaderos anexos a las instalaciones de la Sede Administrativa.

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en relación con las

adiciones y mejoras, determina: “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, (...). 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.”.

4. El centro comercial construido por el Municipio.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas, establece: “1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN. 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 (...) y 1640 EDIFICACIONES.

Se debita con: (...)2- El valor de los bienes inmuebles trasladados de las cuentas de edificaciones y terrenos, dado el cambio de destinación. 3- El valor de las adiciones y mejoras.”.

5. Soportes para el registro contable de las inversiones realizadas por el Departamento en bienes del Municipio.

La Norma Técnica relativa a los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad, en lo relacionado con los Soportes de Contabilidad, en el párrafo 338 del Plan General de Contabilidad Pública, determina: “Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. (...) 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”.

De otra parte, el Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable adoptado mediante Resolución 357 de 2008, en el numeral 3.7., en relación con los Soportes Documentales, establece: “(...) Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, (...) 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 (...)”.

6. ¿A quién corresponde registrar contablemente las inversiones en construcción de colegios, escuelas, restaurantes e instalaciones deportivas, si al Municipio o a los colegios donde se efectuaron, considerando que a partir del 1º de enero de 2010, el Municipio asumirá los costos administrativos de los colegios del Municipio consecuencia de la certificación en educación?

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 “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 del texto).

7. Registro contable del edificio donde funciona el Museo del Hombre Llanero.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas, establece: “1715 –BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES. Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública.”.

De otra parte, el párrafo 177 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone que: “(...) En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales”.

8. La cuenta a utilizar para el registro del terreno adquirido por el municipio para la apertura de una vía urbana.

La Norma técnica sobre los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

*Párrafo 176, “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. (...)”.* (Subrayado fuera del texto).

*Párrafo 179, “El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. (...)”.*

Adicionalmente, en el párrafo 181, “Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio. (...)” (Subrayado fuera del texto). Y se agrega, en el párrafo 182 que para “Los bienes de beneficio y uso público (...) Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos”.

No obstante, aunque el terreno se vincula a la prestación del servicio, es indispensable diferenciar dos situaciones que pueden sobrevenir con respecto a aquel. En primer lugar, como generalmente puede esperarse, es posible que el terreno tenga una duración infinita, en cuanto él en condiciones normales trasciende a la vida útil del Bien de beneficio y uso público como tal; y como segunda posibilidad, que bien sea por condiciones topográficas o ambientales u otras circunstancias que permitan prever que el terreno deba abandonarse conjuntamente con la obra, sin posibilidad de ser orientado hacia otra destinación, puede preverse una vida finita.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, determina: “Representa el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, (...). Se debita con: 1- El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente, con base en las actas de entrega (...)”.

9. Valor de los terrenos cedidos al municipio para construir vías y formar zonas verdes.

El párrafo 177 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relativo a los Bienes de beneficio y uso público, determina: “Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico. (...)”.

Las normas técnicas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública definen el costo histórico en el párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP): “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).

## CONCLUSIÓN

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, es una instancia asesora del área contable y presenta recomendaciones a la Administración, para que la entidad contable pública cuente con una información contable confiable, relevante y comprensible, según lo indica el Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno Contable.

Ahora bien, con base en las consideraciones expuestas en cada punto, es pertinente anotar:

1. Los bienes que componen el grupo 17 BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, comprenden los bienes públicos destinados al uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social, como es el caso de los Parques recreacionales que están abiertos al público. Su reconocimiento se realiza debitando la subcuenta 171005-Parques recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO. Así mismo, las mejoras o rehabilitación se reconocen como mayor valor de los bienes, afectando el cálculo de la amortización.

2 y 3. Si los bienes clasificados en el grupo de Propiedad, planta y equipo son objeto de mejoras o adiciones que amplíen su capacidad productiva y permitan mejorar la calidad de los servicios, el valor de estas obras será reconocido como un mayor valor del activo, es así como, las canchas múltiples y restaurantes adicionados en los colegios, se registrarán debitando la subcuenta 164009-Colegios y Escuelas; así mismo los parqueaderos de la sede administrativa del Municipio, se registrarán debitando la subcuenta 164001-Edificios y casas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

4. Cuando la entidad contable pública construye o adquiere bienes inmuebles con destino a la generación de ingresos por arrendamientos, estos se registran en la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, con crédito al cuenta 1640-EDIFICACIONES.

5. En desarrollo de la Norma Técnica relativa a los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad, los documentos soportes de los registros contables deben contener la validez jurídica y administrativa, que respalde los hechos financieros de la entidad contable pública.

6. 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.

En 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 las inversiones en colegios, escuelas, restaurantes e instalaciones deportivas debitando las subcuentas correspondientes, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

7. El registro contable de las inversiones destinadas a la construcción del edificio donde opera el Museo del Hombre Llanero, depende del estudio previo por parte del Municipio, para determinar si existe el acto jurídico en donde haya sido declarado como Bien histórico o cultural, en tal caso su reconocimiento será en la subcuenta 171502-Museos, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, en el evento contrario, se utilizará la subcuenta 164001-Edificios y Casas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

8. El terreno adquirido por el Municipio para construir una vía, debe registrarse en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN

SERVICIO, en consideración a que esta cuenta representa los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos para el uso, goce y disfrute de la comunidad, y por tanto, el terreno sobre el cual se construye la vía o su ampliación, queda automáticamente vinculado en la prestación del servicio que provee bienestar social.

Cuando el terreno tenga una vida infinita, es decir, que conserve sus posibilidades de uso a pesar de la extinción de la obra que soporta, no debe ser objeto de amortización, en tanto que cuando se prevea que, bien sea por condiciones topográficas o ambientales u otras circunstancias, el terreno deba abandonarse conjuntamente con la obra, sin posibilidad de ser orientado hacia otra destinación, el valor de este es objeto de amortización, la cual puede asociarse a la amortización de la obra misma.

Para estos efectos, se afecta el cálculo futuro de la amortización de la vía de comunicación, ya que afecta su vida útil, amplía su capacidad, la eficiencia operativa o mejora la calidad del servicio.

9. La contabilización de los terrenos recibidos en cesión para la construcción de vías y zonas verdes, debe realizarse por el costo histórico, ahora bien, en caso de no contar con este, es necesario contar con el avalúo para determinar el valor del bien a reconocer.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141220 del 15-04-10

Modificado por el concepto 20105-143221 del 20-07-10 en la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral 3 de este concepto, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1710	Bienes de beneficio y uso público en servicio
	1.2	1645	Plantas, ductos y túneles	
	1.3	1650	Redes, líneas y cables	
	1.4	1640	Edificaciones	
Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las mejoras en el parque cementerio		
	1.2.1.	Reconocimiento de la construcción del relleno sanitario y de lagunas de estabilización de las aguas residuales		
	1.3.1	Reconocimiento de redes de alcantarillado y redes eléctricas y de alumbrado público		
	1.4.1	Reconocimiento de la construcción de una planta de sacrificio de aves		

Doctora

LINA CAROLINA VARGAS MORENO

Profesional Especializado

Alcaldía de Yopal

Yopal (Casanare)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20103-141220 en el cual consulta:

1. El Municipio de Yopal ha realizado inversiones en la construcción de obras complementarias y funcionamiento del parque cementerio. ¿En qué cuenta se debe registrar esta construcción?
2. La entidad ha realizado inversiones en la construcción del relleno sanitario. ¿En qué cuenta se debe registrar estas inversiones?
3. La construcción de alcantarillas en las vías urbanas y rurales que ha realizado el municipio se registra como mayor valor de la vía en la cuenta 171001 Red Terrestre, o ¿en qué cuenta se debe registrar?
4. ¿En que cuenta se debe registrar la construcción de redes eléctricas de media y baja tensión y alumbrado público que realiza el Municipio de Yopal tanto en el área urbana como rural?

5. ¿En qué cuenta se deben registrar las inversiones realizadas por el Municipio en la construcción de las lagunas de estabilización de las aguas residuales?

6. ¿En que cuenta se deben registrar las inversiones realizadas por la entidad para la construcción de la Planta de Sacrificios de Aves?

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

### CONSIDERACIONES

#### 1. Parque cementerio

El numeral 9.1.1.6 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala que los bienes de beneficio y uso público, 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 (...). (Subrayado fuera de texto).

Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico. (...).

El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto. (Subrayado fuera de texto).

### **2 y 5. Relleno sanitario y Lagunas de estabilización de aguas residuales**

El artículo 1º del Decreto 838 de 2005 señala que el relleno sanitario "Es el lugar técnicamente seleccionado, diseñado y operado para la disposición final controlada de residuos sólidos, sin causar peligro, daño o riesgo a la salud pública, minimizando y controlando los impactos ambientales y utilizando principios de ingeniería, para la confinación y aislamiento de los residuos sólidos en un área mínima, con compactación de residuos, cobertura diaria de los mismos, control de gases y lixiviados, y cobertura final".

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos, expresa que 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". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, señala que la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, "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".

### **3 y 4. Redes de alcantarillado, redes eléctricas**

El Catálogo General de Cuentas señala que la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES "Representa el valor de las redes, líneas y cables de propiedad de la entidad contable pública, adquiridas a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)".

### **6. Planta de sacrificio de aves**

El Catálogo General de Cuentas señala que la cuenta 1640-EDIFICACIONES "Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente".

## **CONCLUSIÓN**

### **1. Parque cementerio**

Las construcciones realizadas en el parque cementerio deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN.

Si se trata de adiciones y mejoras al parque cementerio la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 171090-Otros bienes de beneficio y uso público en servicio, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Finalmente, si se trata de obras que no aumentan la vida útil del parque cementerio, ni aumentan su capacidad operativa, las inversiones realizadas deben reconocerse en la subcuenta 521113-Mantenimiento, o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES.

### **2 y 4. Relleno sanitario y Lagunas de estabilización de aguas residuales**

El reconocimiento de las inversiones realizadas por el municipio de Yopal para la construcción del Relleno Sanitario, y de las lagunas de estabilización de aguas residuales, se debe realizar afectando mediante un débito la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Una vez comiencen operaciones se deberán reclasificar los saldos a la subcuenta 164502-Plantas de tratamiento, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para la identificación de cada uno de los bienes

### **3 y 5. Redes de alcantarillado y redes eléctricas**

Las redes de acueducto y alcantarillado se consideran, para efectos de revelación contable, como bienes inmuebles; por lo cual, deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta 161505-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Una vez comiencen operaciones se reclasifican los saldos a la subcuenta 165002-Redes de distribución, o 165003-Redes de recolección de aguas, de la cuenta 1650-REDES LÍNEAS Y CABLES, según corresponda.

Por su parte las redes eléctricas se deben reconocer una vez entren en operación en la subcuenta 165002-Redes de distribución, de la cuenta 1650-Redes, líneas y cables.

### **6. Planta de sacrificio de aves**

Las inversiones realizadas por la entidad en la construcción de la Planta de Sacrificio de Aves, deben reconocerse en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Una vez la Planta de Sacrificio de Aves comience operaciones, se deberán reclasificar los saldos a la subcuenta 164006-Mataderos, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

\*\*\*

**CONCEPTO 20103-141581 del 20-04-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1710</b> <b>3125</b>	Bienes de beneficio y uso público en servicio Patrimonio público incorporado
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Tolima del puente “El Aguacatal” construido mediante el convenio interinstitucional de Cooperación con la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia.	

Doctora  
AMALIA ANDREA BERMÚDEZ P.  
Contador Público Gestión Hacendaria  
Gobernación del Tolima  
Ibagué (Tolima)

### ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud del día 12 de marzo de 2010, radicada con el expediente No. 20103-141581 mediante el cual consulta lo siguiente:

“La Gobernación del Tolima en convenio con el comité de cafeteros, construyeron el puente el aguacatal del municipio de Herveo. A la fecha el puente está terminado (sic), el departamento aportó \$1.493.966.698 y el comité aportó en bienes y servicios un valor de \$106.999.858,60 (representados en estudios de factibilidad, elaboración del proyecto, trámite, asistencia administrativa, asesoría técnica, desplazamiento del personal e infraestructura y apoyo logístico)”. (Subrayado fuera de texto).

¿Cuál es la manera adecuada para contabilizar el aporte por parte del Comité de Cafeteros el cual hace parte del convenio?

Para explicar el tratamiento contable del aporte por parte del Comité de Cafeteros es necesario conocer los términos en que se celebró el convenio, por lo tanto se debe identificar con precisión el objeto y el alcance del mismo, así como los derechos y obligaciones de los participantes, lo cual se detalla a continuación:

### CONSIDERACIONES

Se señala como objeto del convenio interinstitucional de Cooperación convenio No. 0726 del 22 de septiembre de 2008, celebrado entre la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia y la Gobernación del Tolima: “Aunar esfuerzos entre el Departamento del Tolima y la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia (Comité Departamental de Cafeteros del Tolima) para la construcción del Puente el Aguacatal en la vía secundaria Herveo-Delgaditas”.

El tercer considerando establece que: “La ejecución de las obras en la construcción del Puente del presente convenio conlleva al beneficio directo de la Comunidad del Municipio de Herveo, el cual se encuentra representando en el mejoramiento de las condiciones de la comunidad campesina ubicada en la zona cafetera”.

Por su parte la consideración séptima señala: “Que el artículo 355 parágrafo 2º de la Constitución Nacional establece que el gobierno puede, con recursos de su presupuesto, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo”.

Por su parte, 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.*

*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).*

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 histórico y cultural, 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.” (Subrayado fuera de texto).*

En el Catálogo General, en la descripción y la dinámica de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO expresa que “Representa el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad”.

SE DEBITA CON:

(...)

1. El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente, con base en las actas de entrega.

SE ACREDITA CON:

(...)

2. El valor de los bienes que se trasladan a otros entes públicos.

Por su parte, las Normas Técnicas Relativas al Patrimonio del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señalan en diferentes párrafos:

243 "Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado." (Subrayado fuera de texto).

248 "El superávit incorporado se origina en el descubrimiento de reservas de recursos naturales no renovables, en el reconocimiento de bienes por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no había sido reconocidos, en el traslado de bienes y derechos de otra entidades contables públicas, siempre que constituyan la formación bruta de capital para la entidad que los recibe." (Subrayado fuera de texto).

En el Catálogo General en la descripción y la dinámica de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO expresa que "Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el periodo contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas.

Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital." (Subrayado fuera de texto).

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

SE DEBITA CON:

(...)

3- La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el periodo contable.

(...)"

SE ACREDITA CON:

(...)

1- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el periodo contable.

(...)"

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO son de dominio de la entidad contable pública; y en virtud del convenio interinstitucional de Cooperación para aunar esfuerzos entre el Departamento del Tolima y la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia para la construcción del Puente el Aguacatal; la Gobernación del Tolima debe integrar al costo del activo, el aporte efectuado por la Federación Nacional de Cafeteros, con un débito en la subcuenta 1710- Bienes de beneficio y uso público en servicio, subcuenta 171002- Puentes, y un crédito a la cuenta 3125-Patrimonio público incorporado, subcuenta 312525- Bienes.

\*\*\*

### CONCEPTO 20104-142367 del 21-05-10

CONCEPTO 20104-142367 del 21-05-10			
1 3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1710</b> Bienes de beneficio y uso público en servicio
		1.1	<b>5211</b> Generales
		1.2	<b>5705</b> Fondos entregados
<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de las erogaciones en la pavimentación de calles y avenidas, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc., como bienes de beneficio y uso público y soportes contables	
	1.2.1	Reconocimiento por parte de una alcaldía de las cuotas de fiscalización y auditaje	
2	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
		2.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
<b>Subtema</b>		Consideraciones para la realización de inventarios de los monumentos y esculturas para su incorporación en el balance, soportes contables e inviabilidad de amortizarlos	

Doctor  
ORLANDO PRIETO HERRERA  
Director de Contabilidad  
Alcaldía de Villavicencio  
Villavicencio (Meta)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142367, en la cual informa que el municipio de Villavicencio de conformidad con la Resolución 357 de 2008 y la Resolución 232 de 2008 por medio de los que "... se crea el Comité Técnico de Depuración y Sostenibilidad del Sistema con el fin de demostrar y reflejar en los estados financieros la razonabilidad de las cifras", consulta:

1. Realizando el proceso de depuración contable de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, se encuentran registros correspondientes a pavimentación de calles y avenidas de la ciudad, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc, "por lo cual se requiere saber si estos valores de (sic) deben mantenerse en esta cuenta o se debieron enviar inicialmente a gasto público social; si deben quedar en esta cuenta ¿qué documento contable sería el soporte y cómo se

deberían incorporar la pavimentación de calles y avenidas que se hayan enviado al gasto”?

2. En la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES existen registros correspondientes a diferentes monumentos de la ciudad, esculturas en bronce, fuentes luminosas que no abarcan todos los monumentos y esculturas, por lo tanto consulta si debe realizar el inventario de estos bienes históricos e incorporarlos al balance, ¿qué documento soporte se requiere para la contabilización, y si son objeto de amortización?

3. ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe dar a las transferencias que el Municipio realiza a la Contraloría Municipal por concepto de cuota de fiscalización y auditaje, y si existe alguna modificación posterior a la Carta Circular 72 de 2006 sobre el particular?

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Reconocimiento de las erogaciones en la pavimentación de calles y avenidas, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc., como bienes de beneficio y uso público o gasto público social, y los correspondientes soportes contables

Los párrafos 179, 180 y 289 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto.*

*180. El reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.*

(...)

*289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera de texto).*

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, como “el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado”.*

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “El valor de la rehabilitación o mejoramiento”.

También, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, como “el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en procura del desa-

rollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos”.

El Catálogo General de Cuentas de igual forma, señala que en el grupo 52-DE OPERACIÓN, “(...) se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.

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.

### 2. Desarrollo de inventarios de los monumentos y esculturas para su incorporación al balance, los soportes contables y su posible amortización

El artículo 1º de la Ley 1185 de 2008 por la cual se modifica y adiciona la ley general de cultura, establece que “El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico.

*Se consideran como bienes de interés cultural de los ámbitos nacional, departamental, distrital, municipal, o de los territorios indígenas o de las comunidades negras de que trata la Ley 70 de 1993 y, en consecuencia, quedan sujetos al respectivo régimen de tales, los bienes materiales declarados como monumentos, áreas de conservación histórica, arqueológica o arquitectónica, conjuntos históricos, u otras denominaciones que, con anterioridad a la promulgación de esta ley, hayan sido objeto de tal declaratoria por las autoridades competentes, o hayan sido incorporados a los planes de ordenamiento territorial.*

*Así mismo, se consideran como bienes de interés cultural del ámbito nacional los bienes del patrimonio arqueológico”. (Subrayado fuera de texto).*

De otra parte, el artículo 3º del Decreto 833 de 2002, expresa: “De conformidad con el artículo 4º de la Ley 397 de 1997, los bienes integrantes del patrimonio arqueológico son bienes de interés cultural que hacen parte del patrimonio cultural de la Nación. En condición de bienes de interés cultural además de las previsiones constitucionales sobre su propiedad, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, son objeto del régimen de protección y estímulo previsto en la referida ley o en las normas que la modifiquen”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los párrafos 176 y 177 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“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).*

Por su parte, la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en diferentes numerales establece:

**1.1 Control Interno Contable.** *“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).

**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. (...)”.*

*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 situaciones patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad”.* (Subrayado fuera de texto)

### **3. Tratamiento contable de las cuotas de fiscalización y auditaje.**

El inciso 3º del artículo 272 de la Constitución Política de Colombia, establece: *“Corresponde a las asambleas y a los concejos distritales y municipales organizar las respectivas contralorías como entidades técnicas dotadas de autonomía administrativa y presupuestal”.*

El Decreto 331 de 2008, *“Por el cual se liquida el presupuesto de rentas y recursos de capital y apropiaciones para la vigencia fiscal del 1º enero al 31 de diciembre de 2009”*, recoge el presupuesto de gastos de la Contraloría Municipal que hace parte del Presupuesto General de la Alcaldía de Villavicencio, en el cual se incluye como una sección.

De otra parte, el párrafo 290 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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. (...)”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del 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. (...)”.*

*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.*

Así mismo, la dinámica de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, establece que se debita con: *“1- El valor de los recursos entregados a la entidad contable pública. 2- El valor de los reintegros efectuados por las entidades contables públicas a las tesorerías centralizadas, con posterioridad al cierre de la vigencia en que los fondos fueron recibidos”.* (Subrayado fuera de texto). Y se acredita con *“1- El valor de los reintegros*

*efectuados por la entidad contable pública a las tesorerías centralizadas, dentro de la vigencia en que los fondos fueron recibidos. 2- El valor correspondiente al cierre del período contable”.*

## **CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

**1. Reconocimiento de las erogaciones en la pavimentación de calles y avenidas, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc., como bienes de beneficio y uso público, o gasto público social, y los correspondientes soportes contables.**

La norma técnica de contabilidad pública establece que el tratamiento contable de la red terrestre es como un bien de beneficio y uso público, y que los desembolsos para el mejoramiento y la rehabilitación de los mismos se reconocen como un mayor valor de estos bienes, toda vez que el mejoramiento aumenta su vida útil, amplía su capacidad productiva y eficiencia operativa, y la rehabilitación los restituye para el servicio. En este orden de ideas, es necesario que técnicamente la entidad defina las características de la pavimentación, y si se trata de una pavimentación inicial o una repavimentación de mejores especificaciones que aumenta la vida útil o amplía la eficiencia operativa, deben reconocerse como un mayor valor del activo en la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, y en caso contrario tales erogaciones se deben reconocer como un gasto en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES.

Ahora, es de señalar que los bienes de beneficio y uso público solo se reconocen en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, cuando existe una medición monetaria confiable para efectos de establecer el valor de los bienes, en caso de que no exista, la entidad contable pública debe proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

Por lo anterior, la construcción de los sardineles, puentes y polideportivos son considerados bienes de beneficio y uso público, y deben ser reconocidos como tales siguiendo la estructura de cuentas y subcuentas que plantea el Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Con respecto a los documentos soporte de los registros contables con ocasión a la depuración de registros correspondientes a la pavimentación de calles y avenidas de la ciudad, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc., de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante el Expediente 20096-130743 de julio 7 de 2009, 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.

**2. Desarrollo de inventarios de los monumentos y esculturas para su incorporación al balance, los soportes contables y su posible amortización.**

Para el reconocimiento y revelación de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

Los monumentos y esculturas declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública, se denominan como bienes históricos y culturales y deben reconocerse por su costo histórico.

En relación con la toma física de los inventarios de los monumentos y esculturas, 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, atendiendo lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.

En razón a que la amortización de los bienes públicos se realiza para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización, los bienes históricos y culturales no son objeto de amortización, puesto que por su naturaleza no solamente se busca su conservación sino que normalmente se incrementa su valor.

### 3. Tratamiento contable de las cuotas de fiscalización y auditaje

Tratándose de un único presupuesto y teniendo en cuenta que la Contraloría Municipal figura como una sección del Presupuesto General de

la Alcaldía de Villavicencio, la transferencia de la cuota de fiscalización y auditaje, se registra como una operación interinstitucional, con débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el organismo de control utilizará la correspondiente cuenta recíproca 4705-FONDOS RECIBIDOS.

En relación con vigencia de la Carta Circular 72 de 2006, es pertinente indicarle que la misma fue expedida como una orientación para que las entidades contables públicas homologaran las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006 con las cuentas vigentes a partir del 1° de enero de 2007. En consecuencia la mencionada carta circular jurídicamente solamente tiene validez para esos efectos, pues a partir del primero de enero de 2007, es obligatoria la aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

**1711- Bienes de beneficio y uso público en servicio-Concesiones:** Ver conceptos 20102-140375,201010-147645

### 1715- Bienes históricos y culturales

CONCEPTO 20106-144154 del 23-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1715</b> Bienes históricos y culturales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de elementos de museo y musicales

Doctora  
MARÍA TERESA MARTÍNEZ MELO  
Coordinadora Grupo Administrativo y Financiero  
Instituto Nacional de Salud  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144154, en la cual informa que el Instituto Nacional de Salud tiene contabilizado en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, bienes de museo, elementos que fueron adquiridos para su utilización en los laboratorios, los cuales cumplieron su vida útil, pero que por su valor histórico y cultural, siguen siendo conservados por la entidad. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República, registró en el informe de auditoría para el año 2008: *“La cuenta Bienes de Arte y Cultura por \$927 millones contiene las subcuentas elementos de museo y elementos musicales por \$36.7 millones que no corresponden a esta cuenta y deben ser objeto de reclasificación”*. En consecuencia consulta si los bienes contabilizados como museo corresponden a lo establecido en la descripción de la cuenta, o si por el contrario deben ser reclasificados.

Informa la entidad que: *“El Museo del Instituto Nacional de Salud fue creado mediante Acto Administrativo 1049 de junio 20 de 1995 y el Acuerdo No. 999 de la Junta Directiva, lo cual soporta su clasificación en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA”*.

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Ley 1185 de 2008, expresa que *“El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la*

*cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico.*

(...)

*Se consideran como bienes de interés cultural de los ámbitos nacional, departamental, distrital, municipal, o de los territorios indígenas o de las comunidades negras de que trata la Ley 70 de 1993 y, en consecuencia, quedan sujetos al respectivo régimen de tales, los bienes materiales declarados como monumentos, áreas de conservación histórica, arqueológica o arquitectónica, conjuntos históricos, u otras denominaciones que, con anterioridad a la promulgación de esta ley, hayan sido objeto de tal declaratoria por las autoridades competentes, o hayan sido incorporados a los planes de ordenamiento territorial.*

*Así mismo, se consideran como bienes de interés cultural del ámbito nacional los bienes del patrimonio arqueológico”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 4° del Decreto 272 de 2004 *“Por el cual se modifica la estructura del Instituto Nacional de Salud (INS), y se determinan las funciones de sus dependencias”*, establece como funciones del instituto:

“1. Coordinar, ejecutar y dirigir la investigación científica en salud y en biomedicina en las áreas de su competencia, de conformidad con las políticas, planes y lineamientos del Ministerio de la Protección Social.

2. Asesorar, coordinar, ejecutar y dirigir programas y proyectos en investigación científica y desarrollo tecnológico en salud.

3. Asesorar al Gobierno Nacional y a las entidades territoriales, en la determinación de políticas, planes y proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico en salud, así como en la formulación de normas y procedimientos

4. Participar en la planeación, desarrollo y coordinación de los sistemas de información en salud y vigilancia epidemiológica, en coordinación con el Ministerio de la Protección Social, las entidades territoriales y demás órganos del sistema de salud.

5. Coordinar, asesorar y supervisar la red nacional de laboratorios y servir como laboratorio nacional de salud y de referencia.

6. Definir estrategias, impulsar y coordinar los planes y programas de transferencia de tecnología y de asistencia técnica para la red nacional de laboratorios, en coordinación con el Ministerio de la Protección Social.

7. Realizar o contratar la ejecución de actividades para el desarrollo, producción y distribución de biológicos, químicos, biotecnológicos, reactivos y medios de cultivo, o asociarse para los mismos fines.

8. Promover y realizar actividades de formación avanzada y capacitación de personal en las áreas científico-técnicas de su competencia, en concordancia con las normas sobre la materia.

9. Participar y prestar asesoría en la formulación de normas científico-técnicas y procedimientos técnicos en salud.

10. Las demás que se le asigne la ley y sus estatutos de acuerdo con su naturaleza y funciones”.

Desde el punto de vista contable, los párrafos 177, 183 y 191 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“177. Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico. En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.*

(...)

183. Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros.

(...)

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como: *“el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca”.* (Subrayado fuera de texto).

1715- BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, como: *“el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública”.*

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *“2- El costo o avalúo de los bienes adquiridos a cualquier título o incorporados, una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye de que en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, se reconocen aquellos bienes muebles que han sido adquiridos por la entidad contable pública con la intención de decorar la institución.

Ahora, atendiendo lo expresado en la consulta en el sentido que el Museo del Instituto Nacional de Salud fue creado mediante Acto Administrativo 1049 de junio 20 de 1995 y el Acuerdo No. 999 de la Junta Directiva, los elementos de museo y musicales constituyen parte de los activos del museo y, por lo tanto, deben ser reconocidos en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, y no en cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA. Así mismo, para poder reconocer un activo como un bien histórico y cultural, el activo deberá estar declarado como tal mediante el acto administrativo respectivo.

\*\*\*

## 19- OTROS ACTIVOS

### 1901- Reserva financiera actuarial

CONCEPTO 20108-146722 del 09-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1901</b> Reserva financiera actuarial
		1.2	<b>4815</b> Ajuste de ejercicios anteriores
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los recursos consignados en el FONPET, teniendo en cuenta que no se efectuó el registro oportuno de los mismos	

Doctora  
ANA BEATRIZ GIL TORRES  
Contadora General  
Gobernación de Antioquia  
Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146722, 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 al verificar la información registrada en la página web del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el ícono correspondiente al Fonpet se constató que el Departamento de Antioquia, de acuerdo con el reporte, solamente ha contabilizado los recursos que a dicho Fondo se destinan por concepto del impuesto de registro y de los Ingresos Corrientes de Libre Destinación.

Con relación a las demás fuentes de recursos que ha aportado el departamento en el Fonpet se ha concluido que no han sido incorporados en los estados financieros según el reporte analizado.

Con base en lo anterior, solicita se le indique el tratamiento contable que permita reflejar los saldos reales que tiene la entidad en Fonpet y con relación a los recursos no causados oportunamente, solicita el tratamiento para el reconocimiento de los valores de vigencias anteriores.

### CONSIDERACIONES

Los numerales 1 a 11 del artículo 2º de la Ley 549 de 1999, la Ley 715 de 2001 y la Ley 863 de 2003 establecen las diferentes fuentes de financiación del Fonpet. De tal manera que, para reconocer en la información contable, los recursos que tiene la entidad en la cuenta de Fonpet, debe establecer cuál es la fuente de financiación del recurso con el fin de reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente.

Con respecto al reconocimiento de los ingresos que con destinación al Fonpet siguen siendo de la titularidad de la entidad territorial, es preciso remitirnos a los principios de Registro y Devengo o Causación del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), para los cuales se señala:

*"116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.*

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

Con fundamento en los principios antes reseñados los recursos que por ley cada entidad territorial acumula en Fonpet se registran en el momento en que sucedan, independiente del flujo de efectivo o su equivalente, es decir, cuando surja el derecho de la entidad o cuando la transacción u operación afecte los resultados del periodo.

Para tal efecto, sin perjuicio de las verificaciones y conciliaciones a que haya lugar por parte de cada entidad territorial, los reportes oficiales extraídos de la página web se consideran soporte idóneo para respaldar el registro contable de los aportes y rendimientos del Fonpet.

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, 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.

(...) 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.

Así las cosas, las entidades territoriales deben reconocer y revelar, los recursos que administra el Ministerio de Hacienda y Crédito a través del Fideicomiso, mediante un débito a la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración de la cuenta 1901- RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta que representa el derecho por cada fuente, previa causación del ingreso correspondiente.

Con relación a los recursos, que atendiendo los principios de causación y registro no se contabilizaron en la vigencia correspondiente, la entidad debe proceder a realizar un débito a la subcuenta 190102- Recursos entregados en administración de la cuenta 1901- RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta que identifique el tipo o fuente de ingreso, de la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad territorial identificar y causar los ingresos por las diferentes fuentes que se destinan a la cuenta de Fonpet, atendiendo los principios de devengo y registro. Siendo los recursos que se ahorran en esa cuenta, recursos que hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial deben reconocerse y actualizarse debitando la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración de la cuenta 1901- Reserva financiera actuarial y un crédito a la subcuenta que representa el derecho por cada fuente, previa causación del ingreso correspondiente.



Cuando no se surtió el reconocimiento y registro oportuno de los ingresos que se destinan al Fonpet y estos corresponden a vigencias anteriores, deberá realizarse un débito a la subcuenta 190102- Recursos entregados en administración de la cuenta 1901- Reserva financiera actuarial y un

crédito a la subcuenta que identifique el tipo o fuente de ingreso, de la cuenta 4815- Ajuste de ejercicios anteriores.

\*\*\*

**1905- Bienes y servicios pagados por anticipado**

CONCEPTO 20102-141215 del 25-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1905</b> Bienes y servicios pagados por anticipado
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de pagos anticipados

Doctora  
LILIA AURORA MEDINA  
Contraloría de Bogotá

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141215, en la cual nos informa que en un contrato celebrado por una entidad distrital se acordó la siguiente forma de pago:

*“CLÁUSULA SÉPTIMA – FORMA DE PAGO – La secretaria pagará al contratista, el valor de contrato así: para la vigencia 2009: se realizará un pago anticipado, una vez se suscriba el acta de inicio, por el veinte por ciento (20%) del valor total de la vigencia 2009, con cargo al presupuesto de la vigencia 2009. El saldo del presupuesto para la vigencia 2009 se cancelará en dos (2) pagos bimestrales contados a partir de la suscripción del acta de inicio, en sumas iguales vencidas, previa presentación de informes que haya lugar, de acuerdo a lo descrito en el anexo técnico. Para la vigencia 2010 se cancelará en cuatro (4) pagos, contados a partir del último pago realizado de la vigencia 2009 en sumas iguales, previa presentación de informes. Para la vigencia 2011 el 95% del presupuesto asignado para la vigencia 2011 en cuatro pagos trimestrales, contados a partir del último pago realizados en la vigencia 2010”.*

Por lo anterior consulta:

1. ¿El pago inicial se debe contabilizar como un anticipo?
2. ¿Qué diferencia hay entre anticipo y pago anticipado y cuál es el registro contable para cada caso?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El diccionario de Términos de Contabilidad Pública, define el pago anticipado en el siguiente sentido: *“Parte del precio del objeto contratado que ingresa al patrimonio del contratista por constituir un abono del pago que le corresponde por los bienes, servicios u obras que adquiere la entidad con ocasión del contrato”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los*

*pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

*Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1- Los pagos anticipados corresponden a un abono realizado por la entidad contable pública al contratista para la adquisición de bienes y servicios, el cual se caracteriza por entrar a hacer parte del patrimonio del contratista y por requerir que las normas de contratación le permitan a la entidad celebrar esta modalidad de pago.

Por tanto para el caso consultado, dado que el pago inicial pactado, corresponde a un pago anticipado, se debe reconocer mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1105-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de anotar que los valores registrados en esta cuenta deben amortizarse en la medida en que se reciban los bienes y/o servicios, o se causen los costos o gastos correspondientes, de conformidad con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

2.-Respecto a la diferencia entre un anticipo y un pago anticipado y su correspondiente tratamiento contable, este despacho se pronunció al respecto mediante el expediente 200912-132166 del 31 de julio de 2009, dirigido a la doctora Sor Arley Osorio Fernández, del cual anexo copia.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-145389 del 02-09-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1905</b>	Bienes y servicios pagados por anticipado
		1.2	<b>1910</b>	Cargos diferidos
<b>Subtema</b>		Diferencia entre Bienes y servicios pagados por anticipado (Código 1905) y Cargos Diferidos (Código 1910)		

Doctora  
MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ  
Coordinadora GIT SIIF  
Contaduría General de la Nación (CGN)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20107-145389 en la cual consulta *“la diferencia entre Bienes y servicios pagados por anticipado (Código 1905) y Cargos Diferidos (Código 1910)”*.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

#### Bienes y servicios pagados por anticipado

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo, del Consejo de Estado, dispone, en la Sentencia No. 13436, del 22 de junio del 2001, que: *“(…) pago anticipado (…) es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. (…) en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada”*.

En concordancia con lo anterior, el Concepto No. 022158, del 17 de marzo de 2004, de la Contraloría General de la República (CGR), en relación con el Pago anticipado, señala en el numeral 2.2.3. que: *“El pago anticipado sí hace parte del precio y su entrega comporta la extinción parcial de la obligación de remuneración a cargo de la entidad sólo que de manera adelantada a la realización del contrato o como primer contado<sup>9</sup>. (…) el literal a) del artículo 17 del Decreto 679 de 1994, exige la constitución de la garantía de buen manejo.*

*Los dineros entregados al contratista a título de pago anticipado, entran a su patrimonio y no tienen destinación diferente a la que su dueño de manera libre y autónoma quiera darle.* (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente el Concepto Jurídico No. 7461, del 7 de febrero del 2006, de la CGR, expresa que: *“A diferencia del anticipo, el pago anticipado consiste en un pago parcial que el contratante realiza al contratista, en tal sentido las sumas percibidas ingresan al patrimonio de éste, mientras que los dineros que recibe como anticipo son en calidad de préstamo (…)”* (Subrayado fuera del texto).

En relación con el principio de Devengo o Causación, el párrafo 117 del Plan General de contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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).

<sup>9</sup> “Dávila Vinuesa Luis Guillermo, Régimen Jurídico de la Contratación Estatal, Segunda edición. Legis, Bogotá, 2003, página 397.”

En relación con lo anterior, el Catálogo General de Cuentas (CGC), del RCP, incluye la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, en cuya descripción se lee que esta: *“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 del texto).

Según su dinámica, se debita con: *“El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.”* Y se acredita con: *“(…) El valor de los bienes y servicios recibidos, en cumplimiento de los contratos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan. (…) El valor de la recuperación por la terminación anticipada de los compromisos contractuales”*.

#### Cargos Diferidos

El Diccionario de términos de Contabilidad Pública, del 2010, define la palabra “Diferido”, como: *“Costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, e ingresos recibidos que, en razón a su origen y naturaleza, afectarán varios periodos contables.”*

Ahora bien, la correlación entre ingresos, costos y gastos, es uno de los criterios a los que hace referencia el principio de asociación, constituido para dirigir la producción de información en función de los propósitos del SNCP, por consiguiente, el párrafo 118 del PGCP, en relación con este principio, expresa 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”*.

En este orden de ideas, las Normas técnicas relativas a Otros activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresan que:

##### “9.1.1.8 Otros activos

*189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

(...)

*196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)* (Subrayado fuera del texto).

En relación con estos Cargos Diferidos, el CGC indica en la descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, que ésta: *“Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.”* (Subrayado fuera del texto).

Esta cuenta, de acuerdo con la dinámica señalada en el CGC, se debita, entre otros, con: *“(...) El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios. (...)”*.

## CONCLUSIÓN

Considerando lo expuesto, en los términos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), se concluye:

Los pagos anticipados son pagos hechos por la entidad pública a terceros, con quienes se ha pactado un contrato de ejecución instantánea<sup>10</sup>. Los recursos entregados bajo la figura jurídica de pago anticipado son del contratista que los recibe, ya que es parte del precio del bien o servicio, que la entidad pública, en cumplimiento de un contrato está obligada a pagar a un tercero, aunque en una fecha distinta, por un bien o servicio que se ha pactado que recibirá posteriormente, es decir, el pago anticipado es el pago adelantado a la ejecución del contrato, de una obligación a cargo de la entidad pública contratante.

Sin embargo, aunque los recursos entregados bajo la figura jurídica de pago anticipado ya no son propiedad de la entidad contable pública, sí generan un derecho a recibir los bienes y servicios pactados contractualmente, derechos que por ser complementarios al cumplimiento de

las funciones de cometido estatal asignadas a la entidad contratante, y por estar asociados a una situación especial de adquisición, deben reconocerse en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. La amortización de los pagos anticipados se realiza según se reciban los bienes y servicios que hayan sido fijados en el contrato, momento en el cual deben registrarse en las cuentas del activo o gasto correspondiente.

Por otra parte, los Cargos diferidos son costos y gastos en que incurre la entidad para adquirir bienes y servicios que proveerán beneficios económicos futuros, es decir, afectarán periodos contables posteriores a la fecha en que se incurre en ellos, por lo tanto, atendiendo el principio de asociación, tales costos y gastos se encuentran reconocidos en el activo hasta el momento en que es posible amortizarlos, momento en que se empiezan a asociar los beneficios económicos del activo, con los costos y gastos en que se incurrieron para su adquisición o formación.

En conclusión, la diferencia entre Bienes y servicios pagados por anticipado<sup>11</sup>, y Cargos Diferidos, consiste en que el primero corresponde a los pagos que la entidad realiza anticipadamente para atender de manera adelantada las obligaciones de remuneración generadas en contratos de ejecución instantánea que haya pactado la entidad, mientras que el segundo corresponde a los costos y gastos en que la entidad incurre en un momento determinado, para la adquisición de bienes y servicios que van a generar beneficios económicos futuros, es decir, en periodos distintos al periodo en el cual se adquiere el bien o servicio, de ahí que sean diferidos.

En cuanto a la amortización de los montos reconocidos por estos conceptos, la más importante diferencia radica en que los pagos anticipados se amortizan al recibir el bien o consumir el servicio pagado por adelantado, momento en el que debe registrarse tal bien o servicio en las cuentas del activo o gasto que correspondan, en tanto que los cargos diferidos se amortizan considerando el principio de asociación, es decir durante los periodos en que el activo formado por los costos o gastos incurridos para su adquisición, empieza a generar beneficios para la entidad pública, beneficios que no se asocian solo a la recepción del bien o servicio, sino que se asocian a la generación de ingresos o flujos de efectivo del bien o servicio recibido, adquirido o formado en periodos anteriores al periodo en que se están generando estos beneficios.

\*\*\*

<sup>10</sup> *“(...) Los contratos se clasifican así: (...) Por la influencia del tiempo de la realización de la prestación en la ejecución del contrato, en de tracto único y de tracto sucesivo. Los de tracto único son los de ejecución instantánea (como la compraventa) (...)”* (Diccionario Jurídico Colombiano, 2003, Pág. 475)

<sup>11</sup> La diferencia entre Bienes y servicios pagados por anticipado, y los Avances y Anticipos entregados, en los términos del Régimen de Contabilidad Pública, se detalla en el Concepto 20097-132166 del 31-07-09, expedido por la Contaduría General de la Nación.

**CONCEPTO 20107-145278 del 07-09-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1905</b> <b>8190</b>	Bienes y servicios pagados por anticipado Otros derechos contingentes
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los mayores valores girados por el Ministerio de la Protección Social, con acta y sin ella, a nombre de las IPS públicas en relación con los pasivos previamente reconocidos para el pago de los aportes patronales a las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales	

Doctor  
GUSTAVO DE J. RAMÍREZ LÓPEZ  
Profesional Universitario  
Secretaría de Salud - Risaralda  
Pereira (Risaralda)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145278, en la cual nos informa que *“las ESE están adelantando el saneamiento de los aportes patronales de acuerdo a lo establecido en la Ley 715 de 2001 y en la Resolución 3815 de 2003. En ese proceso de saneamiento se pueden establecer al menos tres escenarios: 1) Que se tenga firmada acta de conciliación de aportes. 2) Que no se posea acta de conciliación de aportes firmadas por las partes, y 3) Que existiendo acta de conciliación o no se tenga cuantificado el valor adeudado por la entidad por concepto de aportes patronales (...).”*

Por lo anterior consulta:

- ¿Se pueden reconocer los excedentes por concepto de aportes patronales poseídos por las ESE en los diferentes fondos de salud, pensión, cesantías y riesgos profesionales, en la cuenta 1905 como un gasto pagado por anticipado, cuando se posea un acta de conciliación suscrita entre las partes (ESE-FONDO)?
- Los recursos que apalancan los conceptos arriba anotados y que están registrados en el pasivo, ¿se deben registrar como un recurso entregado en administración o como un gasto pagado por anticipado?
- Los recursos excedentes por aportes patronales que se pueden identificar a nivel de extracto por pensiones o por cesantías, pero sobre los cuales no se tenga un acta de conciliación firmada entre las partes, ¿se deben registrar como un gasto pagado por anticipado o como una cuenta de orden? Es preciso anotar que tales saldos pueden o no convertirse en un activo para la ESE.

Es de anotar que mediante correo electrónico aclara que los excedentes de aportes patronales, se refieren a los mayores valores girados por el Ministerio de la Protección Social a las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales a nombre de las IPS para el pago de sus aportes patronales.

De otra parte, también nos informa que *“Según el concepto emitido por ese despacho en el expediente 200912-137619, relacionado con el manejo de las cesantías consolidadas adeudadas por una Empresa Social del Estado, se recomienda su registro en la subcuenta 142402. No obstante, en la dinámica del Régimen de Contabilidad Pública para esta cuenta, se define como contrapartida las cuentas 1105 o 1110. No se anota una cuenta de pasivo como contrapartida, la cual para el caso de cesantías podría ser la 2505”*.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 117, 119, 189 y 190 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

### “8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

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

(...)

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

(...)

#### 9.1.1.8 Otros activos

*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.*

*190. 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. (...). (Subrayados fuera de texto)*

A su vez, 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 de Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado 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, 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.*

(...)

*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 PRES-*

TACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. 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. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO: *“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

*Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.*

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: *“Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes”.*

Por su parte, los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican que:

### **“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”.* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación, 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:

### **“3.7. Soportes documentales.**

*La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente*

*los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.*

*Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.*

*En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.*

(...)

*De 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”.* (Subrayados fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los mayores valores girados por el Ministerio de la Protección Social a nombre de las IPS públicas en relación con los pasivos previamente reconocidos para el pago de los aportes patronales a las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales, se reconocen en la contabilidad de las IPS públicas mediante un débito en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito a la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, en lo relacionado con la pertinencia de emplear las actas de conciliación suscritas entre las IPS y las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales como documento soporte para efectuar el registro indicado en el párrafo anterior, en caso de que dichas actas cumplan con los requisitos legales que permitan establecer la existencia del derecho cierto para la entidad, éstas serán documento idóneo para el registro del saldo a favor de la IPS.

No obstante, para aquellos casos en los cuales no exista el acta de conciliación, pero existan los documentos soporte de las operaciones y estos permitan determinar con certeza la existencia del saldo a favor de las IPS públicas en las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales para el pago de sus aportes patronales, tales como certificaciones del giro de los recursos expedidas por el Ministerio de la Protección Social, documentos de la liquidación y pago de los aportes patronales o los extractos emitidos por las administradoras, entre otros, la entidad podrá emplear estos documentos para efectuar el registro del saldo a favor indicado en el primer párrafo de las conclusiones.

Para los casos en los cuales, las IPS públicas no cuenten con los documentos suficientes que evidencien la existencia de un derecho cierto en las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales, el presunto saldo a favor se debe reconocer en cuentas de orden contingentes mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), hasta tanto se adelanten las gestiones administrativas que permitan determinar la existencia o no del mismo.

En lo referente al concepto 200912-137619 del 22 de enero de 2010, es de anotar que este concepto hace referencia al tratamiento contable de las cesantías con régimen de retroactividad, dado que por tratarse de recursos que administran los fondos de cesantías en una cuenta global a nombre de la entidad contable pública, su reconocimiento contable corresponde a un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como

contrapartida un crédito en la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, razón por la cual, la entidad no puede afectar como contrapartida la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, hasta tanto no realice la liquidación parcial y definitiva de las cesantías y solicite al Fondo de Cesantías realizar el pago de las mismas a los afiliados.

En tal sentido, una vez el fondo informe a la entidad pública sobre el pago de las cesantías, esta última debe debitar el pasivo causado en la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acreditar la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

## 1910- Cargos diferidos

CONCEPTO 20103-141760 del 29-04-10			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema		1.1 1.2 1.3 2.1
Subtema			Reconocimiento por parte de Cormagdalena de la amortización de estudios y proyectos registrados como cargos diferidos

Doctor  
PEDRO PABLO AGUDELO ECHEVERRI  
Secretaría General  
CORMAGDALENA  
Barrancabermeja (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141760, en la cual solicita aclaración respecto al tratamiento contable de la subcuenta 191008-Estudios y Proyectos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, teniendo en cuenta que la entidad suscribe contratos de estudios de factibilidad, preinversión, navegabilidad y en general estudios técnicos, pero no se tiene claro el período en el cual se deben amortizar.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 127, 129 y 130 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública-PCGP del Régimen de Contabilidad Pública, establecen como criterios para el reconocimiento de una partida, los siguientes:

*"127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

(...)

*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".*

En lo relacionado con los Otros activos, los párrafos 195 y 196 contenidos en el PGCP, señalan:

*"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.*

*196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los periodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. El impuesto diferido se amortizará durante los periodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron".* (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.*

*Los cargos diferidos deben amortizarse durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los periodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.*

*Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos".* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que cuando se tenga razonable seguridad de que los costos y gastos incurridos en desarrollo de estudios de factibilidad, preinversión, navegabilidad y en general estudios técnicos proveerán beneficios económicos futuros cuantificables, estos se registran como un cargo diferido en la subcuenta 191008-Estudios y proyectos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS. De lo contrario se llevará directamente el gasto, afectando las subcuentas 511106 o 521106-Estudios y proyectos, según corresponda. Por tanto, si la entidad no tiene certeza sobre los beneficios que generará el proyecto o estudio y, la parte proporcional en que tales beneficios fluirán hacia la

entidad en cada uno de los periodos, tales desembolsos deben registrarse como gasto.

Ahora bien, respecto a la amortización de los valores registrados en la subcuenta 191008-Estudios y proyectos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, esta también debe atender a cada uno de los periodos en los cuales la entidad recibe los beneficios. En consecuencia, el periodo de amortización lo debe establecer la entidad de acuerdo con el resultado de los estudios técnicos elaborados que permitan determinar en qué periodos es factible el flujo de los beneficios, teniendo siempre presente lo establecido en los párrafos 127, 129 y 130 del PGCP

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143404 del 12-08-10			
Modifica parcialmente el concepto 20089-119538 del 26-11-08			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1910</b> Cargos diferidos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de las ventas de los inmuebles construidos por Cenabastos S.A. por el sistema de ventas a plazos

Doctor  
DAVID BONELLS BONILLA  
Gerente  
Central de Abastos de Cúcuta S.A.  
Cúcuta (Norte de Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105 – 143404, en la cual plantea:

1- El concepto No. 20089-119538 expedido por la Contaduría General de la Nación en noviembre de 2008, señaló a la Central de Abastos de Cúcuta como procedimiento contable para registrar los ingresos por la venta de los proyectos que la entidad contable pública construía, el sistema de ventas a plazos. La entidad aplicó este procedimiento para los proyectos en desarrollo durante el año 2008, y los proyectos anteriores a ese año, por el sistema de opción de compra, según el cual los ingresos por ventas, se registran como depósitos recibidos de terceros.

Considerando la incidencia impositiva que la implementación del sistema de ventas a plazos tiene para la entidad, solicita que la CGN conceptúe si Cenabastos S.A. puede aplicar un sistema mixto, registrando los proyectos recientes (Nueva Sexta y Plaza de las Carretas), por el sistema de ventas a plazos y los proyectos anteriores (Central de Abastos, Mercatien-das de Pamplona, Ocaña y Villa del Rosario), por el sistema de opción de compra o si puede unificar el procedimiento para la contabilización, caso en el cual sugiere que sea el de opción de compra.

2- Cómo debe contabilizar: a) El valor del inmueble recibido en depósito, b) El valor de las inversiones que ejecute, c) Los ingresos por ventas, y d) Los reintegros al Municipio, por cuenta del convenio interadministrativo de mutua cooperación celebrado entre Cenabastos S.A. y el Municipio de Cúcuta, para construir el Centro Comercial Modelo, el cual contempla las siguientes obligaciones del Municipio:

- Aportar un lote que incluye remodelaciones y construcciones realizadas por el Municipio, avaluado en \$10.282 millones.
- Reconocer a Cenabastos S.A. \$800 millones por concepto de gastos de gerencia, administración y comercialización.
- El Municipio se reserva el derecho de dominio sobre el inmueble y los locales construidos.

De otra parte las obligaciones de Cenabastos S.A. son:

- Invertir la suma de \$3.920 millones en la terminación del proyecto.
- Negociar los locales y recaudar el valor de las ventas pactadas.
- Una vez recaudado el valor invertido por Cenabastos, S.A., reintegrar al Municipio \$10.282 millones correspondientes al valor del inmueble aportado más el 70% de las utilidades generadas por el proyecto.

## CONSIDERACIONES

En la actualidad Cenabastos S.A., es una sociedad de economía mixta con participación de 98.83% del sector público, y 1.17% del sector privado, empresa a la cual le aplican las normas vigentes para las empresas industriales y comerciales del Estado.

Su objeto social contempla la construcción, dotación, explotación y/o venta de centros de acopio, centrales de abastos mayoristas y minoristas; plantas agroindustriales; centros comerciales; supermercados, tiendas y cadenas detallistas y todos los servicios complementarios que estas instalaciones requieran tales como: Terminales de transporte de carga o pasajeros, comercializadoras, patios de aduana, laboratorios poscosecha e institutos de capacitación agrícola y pesquera.

En desarrollo del objeto social anotado, ha realizado convenios interadministrativos con el Departamento de Norte de Santander y con el Municipio de San José de Cúcuta para la construcción de proyectos como: La Plaza Minorista, el Centro de Gestión Agroalimentaria de Pamplona, la Mercatienda Terminal de Ocaña, la Mercatienda Villa del Rosario, Central Mayorista, Proyecto Nueva Sexta, Plaza de las Carretas.

Debido a que las personas que acceden a los proyectos que desarrolla Cenabastos S.A. son minoristas, o vendedores ambulantes que por sus condiciones socioeconómicas no pueden acceder al crédito hipotecario del sector financiero, Cenabastos S.A. adoptó un sistema de ventas, según el cual los compradores suscriben una opción de compra y se comprometen a cancelar una cuota inicial y el saldo en sucesivas cuotas mensuales, de modo que una vez pagadas las cuotas pactadas, se pro-

toliza mediante escritura pública la propiedad del inmueble a nombre del comprador.

Los recursos recaudados por concepto de cuotas iniciales y periódicas originados en las ventas de los proyectos de construcción desarrollados por Cenabastos S.A. se contabilizaban, hasta su escrituración en una cuenta del pasivo, Depósitos recibidos de terceros, la cual es cancelada con crédito a la cuenta de Inventarios-Bienes producidos.

En el año 2008, el concepto emitido por la CGN, indica que el procedimiento a aplicar es el de ventas a plazos, según el cual: *“al momento de la venta, o entrega del bien, la entidad debe reconocer un costo diferido por el valor del costo de ventas, para lo cual reconocerá un débito a la subcuenta 291590-Otros créditos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito a la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS. Simultáneamente, debe reconocer el ingreso diferido por el precio de venta, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 140605-Construcciones, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y un crédito a la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.*

*Con el pago de la cuota inicial y las cuotas mensuales sucesivas, la entidad debe reconocer la amortización del costo de ventas diferido, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS y, un crédito a la subcuenta 291590-Otros créditos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. A su vez reconocerá el ingreso mediante un débito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4206-CONSTRUCCIONES; así mismo, disminuirá el derecho de cobro, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, utilizando como contrapartida la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES”.*

En cuanto a la normatividad contable pública, el párrafo 102 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, indica: *“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. (...); y con la comprensibilidad se relacionan la racionalidad y la consistencia”.*

Conceptos definidos por el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad como:

*“111. COMPRESIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.*

*112. Racionalidad. La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.*

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

En relación con los principios, es pertinente referir el de Asociación, según el cual, *“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. (...).”*

El catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, como: *“Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...).”*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anotadas, la información contable pública debe ser consistente en la aplicación de los principios, normas técnicas y procedimientos contables y 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.

De manera que en aras de obtener una información contable que cumpla las características cualitativas de que trata el marco conceptual, la entidad contable pública debe ser consistente al aplicar los procedimientos contables en los diferentes ejercicios contables, y como las ventas de los inmuebles construidos por Cenabastos S.A., se efectúan utilizando el esquema de ventas a plazos, la contabilidad de la entidad contable pública deberá reflejar dicha operación, aplicando el concepto 20089-119538, emitido por la CGN, excepto por el tratamiento contable del costo diferido, en donde debe utilizar la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y no la subcuenta 291590-Otros créditos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. Es de anotar que según lo indicado en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, aplica la restricción del 5% como tope a las cuentas “Otros”, en caso de superar este porcentaje debe revelar en notas a los estados contables el origen de los valores aquí contabilizados.

Este procedimiento será aplicado hasta tanto continúen bajo el mismo sistema de ventas, teniendo el debido cuidado de reconocer en cada periodo los costos asociados a los ingresos independiente de la incidencia tributaria, que deberá consultar ante la Dirección de Impuestos Nacionales, por ser la entidad competente en materia de impuestos.

Con respecto a la contabilización del contrato interadministrativo con el Municipio de Cúcuta, me permito informarle que sin el texto del convenio, la información suministrada no es suficiente para identificar la esencia y particularidades de los actos jurídicos que subyacen en los convenios interadministrativos por ustedes mencionados, por lo que no es viable dilucidar en estas condiciones el tratamiento contable derivado de los mismos.

\*\*\*



**CONCEPTO 201012-149326 del 30-12-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1910</b>	Cargos diferidos Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>		Consideraciones sobre los métodos de valuación aplicables para efectuar la salida de elementos de almacén registrados en la cuenta 1910-Cargos diferidos	

Doctora  
MARTHA CONSUELO CIFUENTES GONZÁLEZ  
Subdirección Financiera  
Ministerio de Educación Nacional  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149326 en la cual solicita que se le indique el procedimiento a seguir para cambiar el método de valuación y determinación de los costos para los bienes de consumo que se reconocen en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS ya que en la actualidad el Ministerio de Educación Nacional está aplicando el método de promedio ponderado y este método está generando diferencias entre los saldos físicos y monetarios, razón por la cual se quiere cambiar al método PEPS.

Es de anotar que mediante correo electrónico usted nos aclara que los bienes de consumo se reconocen inicialmente por el costo histórico, y que para efectos de realizar la salida de los bienes del almacén y llevarlos al consumo se emplea el promedio ponderado.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 100, 102, 119, 132, 190 y 196 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

**“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública**

*100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.*

(...)

*102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confianza, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.*

(...)

**8. Principios de Contabilidad Pública**

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

(...)

**9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales**

*132. Costo histórico. (...) 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. (...)*

**9.1.1.8 Otros activos**

*190. 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.*

(...)

*196. Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda”. (Subrayado fuera de texto).*

De otra parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivos del Sistema de 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”.

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, señala:

**“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”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los cargos diferidos se reconocen por el costo histórico. No obstante, dado que la entidad de acuerdo con lo establecido en la Ley 87 de 1993, es respon-

sable y autónoma en determinar las políticas y procedimientos para el tratamiento de sus bienes, podrá aplicar sobre la base del costo histórico, métodos de valuación como el costo promedio ponderado o PEPS, para efectuar la salida de los elementos del almacén y llevarlos al consumo, siempre que la aplicación de estos métodos permita obtener una información contable confiable, relevante y comprensible.

Ahora bien, en lo relacionado con el cambio del método de valuación es un aspecto administrativo que debe definir la entidad, realizando los ajustes contables correspondientes, si hay lugar a ello, e informando en notas a los estados contables dicha situación.

\*\*\*

**1915- Obras y mejoras en propiedad ajena:** Ver concepto 20101-13900

**1920- Bienes entregados a terceros**

CONCEPTO 20109-146987 del 25-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1920</b> Bienes entregados a terceros
		1.2	<b>1925</b> Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)
		1.3	<b>8347</b> Bienes entregados a terceros
		1.4	<b>16</b> Propiedades, planta y equipo
		1.5	<b>3255</b> Patrimonio institucional incorporado
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la entrega, amortización y mejoras realizadas a los bienes entregados a terceros	

Doctor  
CARLOS TADEO GIRALDO GÓMEZ  
Director General  
Caja de Previsión Social de Comunicaciones (CAPRECOM)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20109-146987 mediante la cual consulta sobre a cargo de qué entidad estaría la depreciación de las mejoras realizadas a bienes inmuebles entregados en administración, ejecutadas por quienes reciben los bienes.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## 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, 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”.

Por su parte los párrafos 168 y 175 del mismo texto normativo establecen que “168. 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. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda.

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 9.1.1.8. de las Normas técnicas relativas a Otros activos en el párrafo 198 establece que: “198. Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del PGCP señala que la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, establece que la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS “Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados”.

Así mismo el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Régi-

men de Contabilidad Pública en los numerales 1, 2, 10, 11 y 25 establece lo siguiente:

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.*

2. Reparaciones y mantenimiento

*Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización. (...).*

10. Años de vida útil de activos depreciables o amortizables

*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 contexto).

11. Revisión de la vida útil

*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 de contexto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

**1. Registro contable cuando el bien es entregado en administración**

Cuando un bien es entregado a un tercero para su uso o administración debe reconocerse por el valor registrado en las cuentas de origen, entendido como el valor neto resultante de conjugar el costo histórico, depreciación y provisiones.

Por lo tanto, el tratamiento contable que se debe dar a estos bienes entregados en administración por parte de CAPRECOM consiste en debitar las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditar la subcuenta 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. Las valorizaciones y desvalorizaciones se reclasifican de propiedades planta y equipo, a otros activos.

**2. Amortización del bien inmueble**

Una vez el bien es entregado al tercero, empieza un proceso diferente que corresponde a la amortización, la cual es calculada durante el período que corresponda a la explotación del bien entregado, de acuerdo con la duración del amparo legal o contractual. En todo caso, el período de amortización no debe exceder los años de vida útil estimados para el

bien que se trate. Por lo tanto, CAPRECOM debe registrar la amortización debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

**3. Cuando se realizan adiciones o mejoras a bienes entregados a terceros**

Si de acuerdo con el contrato de administración, la formalización de la entrega de las obras y mejoras se produce durante la ejecución del mismo, CAPRECOM debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920- BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En tal sentido, desde la perspectiva del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, una erogación se constituye en una adición o mejora de un activo, siempre que cumpla alguna de las siguientes características: aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa y mejorar la calidad de productos. En concordancia con lo anterior CAPRECOM debe establecer si determina una nueva vida útil del bien y, en consecuencia proceder al reconocimiento de la amortización como se indica en el numeral 2 de las conclusiones.

Si por el contrario, durante la ejecución del contrato no se produce una entrega formal de los activos objeto de adiciones o mejoras, pero se cuenta con información relativa al monto de las inversiones efectuadas por la Fundación, CAPRECOM llevará un control a través de cuentas de orden 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).

Al finalizar el contrato, las adiciones o mejoras se incorporan mediante un registro débito en la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

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).

**4. Restitución a la entidad de los bienes entregados a terceros**

Cuando los bienes son devueltos o restituidos, la entidad debe registrarlos en las cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor neto resultante del costo histórico del bien y la amortización acumulada registrada en la cuenta 1925- Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr).

En consecuencia, este activo comienza a depreciarse nuevamente por el tiempo restante de vida útil, si es objeto de uso. De lo contrario, si la entidad establece que el bien no está en condiciones de utilización debe aplicarle el procedimiento de baja de activos o, si decide no utilizarlo lo registrará como propiedades planta y equipo no explotados.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147446 del 10-11-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	<b>1920 1424</b>	Bienes entregados a terceros Recursos entregados en administración Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura de bienes muebles adquiridos con los recursos entregados en administración a través de convenios firmados y que posteriormente se entregaron en comodato a los contratistas para el desarrollo del objeto contractual	

Doctor

WILLIAM FERNANDO CADENA MUÑOZ

Coordinador Grupo de Contabilidad

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147446, mediante la cual informa que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural suscribe convenios y/o contratos con entidades públicas y privadas, y que durante la ejecución de los mismos se adquieren bienes en desarrollo del objeto social quedando bajo su responsabilidad, pero controlados por el grupo de Almacén del Ministerio, y que al finalizar el convenio se firman contratos de comodato con las mismas entidades. Por lo tanto, consulta el registro contable de los bienes hasta tanto se suscriba el contrato de comodato.

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

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 62, 102 y 116 del plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...).*

(...)

#### **Proceso contable**

*102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confianza, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.*

(...)

#### **Principios de contabilidad**

*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”.*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como: *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.* (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: *“1. El valor de los recursos reintegrados. 2. El valor de los gastos generados. 3. El valor de los activos adquiridos”.*

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”.*

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: *“2- El valor de los bienes entregados a terceros para su uso, administración o explotación”.*

Finalmente, el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad, establece el tratamiento contable de los bienes que una entidad del gobierno general entrega a otra entidad del gobierno general o a una empresa pública, para su uso permanente y sin contraprestación.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que los bienes muebles fueron adquiridos con los recursos entregados en administración a través de los convenios firmados y que posteriormente se entregaron a los contratistas para el desarrollo del objeto contractual se deben reconocer debitando la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A

TERCEROS, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, e informar en Notas a los Estados Contables este hecho.

Una vez el Ministerio suscriba los contratos de comodato, se debe seguir el tratamiento contable descrito en el numeral 25 del procedimiento

contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad.

\*\*\*

**1925- Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)**

CONCEPTO 20105-143384 del 27-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1925</b> Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)
		1.2	<b>1999</b> Valorizaciones
		1.3	<b>1920</b> Bienes entregados a terceros
<b>Subtema</b>		Ajustes contables que debe efectuar la Secretaría Distrital de Ambiente para dar cumplimiento a las normas relativas a la actualización y amortización de los bienes entregados a terceros teniendo en cuenta que se afectaron las vigencias 2006 a 2009	

Doctora  
 MARTHA PATRICIA CAMACHO HERNÁNDEZ  
 Subdirectora Financiera  
 Secretaría Distrital de Ambiente  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143384, relacionada con los registros realizados por la Secretaría en relación con la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales PTAR-SALITRE. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos.

Manifiesta en su comunicación que *“El Decreto 043 del 18 de febrero de 2004 le asigna al Departamento Técnico Administrativo del Medio Ambiente-DAMA, la función de establecer las condiciones de uso y tenencia de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales El Salitre-PTAR El Salitre. (...)*

*Posteriormente, la Alcaldía Mayor de Bogotá expide el Decreto No. 626 del 28 de diciembre de 2007 por el cual se le asigna a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá la función de establecer condiciones de uso y tenencia en la estructura actual de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales El Salitre y la ejecución, operación, administración y mantenimiento de la misma, así como la administración de los predios Tequendama, ubicados en el Municipio de Soacha.*

*Mediante el Decreto 454 de 2008 se determina que la adecuada Administración, Operación y Mantenimiento de la PTAR Salitre, se realizará con los recursos propios de la Empresa de Acueducto de Bogotá, lo cual se viene cumpliendo a la fecha”.*

Adicionalmente, señala en su comunicación los siguientes hechos:

En Diciembre de 2004 la entidad reclasificó los saldos de los bienes entregados a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por una cifra global de \$363.560.868.150.

De lo anterior, y en aras de conocer detalladamente en qué estaban representados los bienes que componían este saldo en el año 2006 se contrató un avalúo el cual arrojó como saldo total un valor de \$329.437.459.750.

Adicionalmente, en el mes de junio del mismo año la entidad procedió a determinar el valor en libros de los activos entregados cuyo valor ascendió a \$339.323.476.940, lo que conllevó al reconocimiento de una desvalorización por valor de \$9.886.017.190, mediante un débito en la

subcuenta 199964-Plantas, ductos y túneles, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y un crédito en la subcuenta 311565-Plantas, ductos y túneles, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Posteriormente, con la expedición del Decreto 626 de 2007 se realizó un nuevo avalúo a efectos de dar recibo real y material de la planta por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB y entrega por parte de la Secretaría Distrital de Ambiente (Antes Departamento Técnico Administrativo del Medio Ambiente-DAMA). Dicho avalúo arrojó como resultado una cifra de \$295.983.502.000.

En agosto del mismo año la entidad revisa nuevamente el valor en libros obteniendo como resultado una cifra por valor de \$273.247.173.631, por lo cual producto del nuevo avalúo realizado se reconoció una valorización por valor de \$22.736.328.369, afectando mediante un débito la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 310503-Distrito, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Así las cosas, en el Informe de Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Modalidad Regular de la Contraloría de Bogotá correspondiente a la vigencia 2009 se incluyeron hallazgos relacionados con la sobreestimación de la subcuenta 192001-04 Otros Activos – Bienes entregados a Terceros – Bienes Muebles Entregados en Administración – E.A.A.B PTAR el Salitre, y subestimación de la subcuenta 192001-04 Otros Activos – Amortización bienes entregados a Terceros – Bienes Muebles Entregados en Administración – E.A.A.B PTAR el Salitre, debido a que la entidad no cuenta con los costos históricos de adquisición de cada uno de los elementos que forman parte integral de la Planta de Tratamiento de Aguas El Salitre, sino que los estados contables presentan una cifra global, lo cual conlleva a que el saldo de la amortización acumulada reconocida no sea confiable. Adicionalmente el informe de auditoría señala que la entidad reconoció el valor de los avalúos realizados como un mayor valor del bien en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y no como un superávit por valorización.

De otra parte, en reunión sostenida con funcionarios de la Secretaría Distrital de Ambiente se señaló que si bien en la contabilidad no se encuentran de manera detallada cada uno de los elementos que hacen

parte integral de la Planta de Tratamiento de Aguas El Salitre, sí existe dicha discriminación en una base de datos distinta realizada con base en el inventario físico presentado por la firma contratada para realizar el avalúo técnico.

Por lo anterior, consulta cuál es el procedimiento contable que la Secretaría Distrital de Ambiente deberá aplicar dado que los hechos señalados han afectado las vigencias 2006 a 2009 y contra qué cuentas se debe llevar el saldo global registrado antes del avalúo realizado en el año 2006, las amortizaciones acumuladas y la desvalorización registrada.

## CONSIDERACIONES

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, señala 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"*.

El numeral 3.5 del mismo texto normativo expresa en relación con el reconocimiento de las cuentas valuativas que: *"Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, 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"*.

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 identi-*

*fique 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)"*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y dado que la Secretaría Distrital de Ambiente no aplicó reiteradamente de manera adecuada las normas relativas a la actualización y amortización de los bienes entregados a terceros, conllevando a la sobreestimación de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), por el reconocimiento del saldo neto del avalúo realizado como un mayor valor de los bienes entregados a terceros, y con el fin de que la información contable refleje razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, se deben realizar los siguientes ajustes contables:

1. Retiro de los saldos existentes en las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR):

La entidad debe reconocer un débito en la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), un crédito en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La diferencia se reconoce mediante un débito en la subcuenta 310503-Distrito, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

2. Retiro de los saldos reconocidos como valorizaciones y superávit por valorizaciones.

La entidad debe eliminar los saldos reconocidos contrarios a su naturaleza mediante un débito en la subcuenta 199964-Plantas, ductos y túneles, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y un crédito a la subcuenta 311564-Plantas, ductos y túneles, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

3. Reincorporación de los bienes con base en un nuevo valor estimado.

Con posterioridad al reconocimiento de los ajustes señalados en los numerales anteriores, la entidad debe incorporar nuevamente los bienes entregados a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB a sus activos por un valor estimado, o por el resultante de un avalúo técnico que refleje la realidad económica de los bienes de acuerdo a su ubicación, estado o capacidad operativa, para lo cual reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, constituyéndose así el valor registrado en un nuevo valor de entrada o costo histórico.

En ese orden de ideas, y considerando que la información contable debe reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental, la entidad debe proceder a realizar los registros señalados, y con posterioridad a la incorporación individual de los bienes estimar una nueva vida útil y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de amortización respectiva.

Es de anotar, que la entidad debe revelar en notas a los Estados Contables este hecho con el fin de que los distintos usuarios de la información contable de la entidad tengan conocimiento de la situación presentada.

\*\*\*

**1926- Derechos en fideicomiso**

<b>CONCEPTO 20106-144324 del 19-08-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1926</b> Derechos en fideicomiso <b>5808</b> Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los aportes que realiza Cajanal en liquidación al patrimonio autónomo constituido en la Fiduciaria la Previsora para el pago de obligaciones pensionales, y su actualización
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre al traslado del cálculo actuarial en pensiones al ISS, entidad que asume los pasivos pensionales y los demás bienes, derechos y obligaciones del fondo de reserva de Cajanal en liquidación

Doctor

JAIRO DE JESÚS CORTÉS ARIAS

Liquidador

Caja Nacional de Previsión Social en Liquidación

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144324, en la cual consulta el tratamiento contable de los patrimonios autónomos constituidos antes de la culminación de la liquidación de Cajanal y del cálculo actuarial de pensiones registrado, para lo cual relaciona, entre otra, la siguiente información:

**1.1 Contrato de Fiducia Mercantil**

La Caja Nacional de Previsión Social en liquidación-Cajanal E.I.C.E., constituyó un patrimonio autónomo en la Fiduciaria La Previsora S.A., con el objeto de cubrir los costos que genera el desarrollo del objeto contractual como es, *“sufragar los gastos que demande la ejecución del contrato en trámite y reconocimientos de obligaciones pensionales y demás actividades afines con esta gestión, respecto de los afiliados que cumplan los requisitos de edad y tiempo de servicios para obtener la pensión de jubilación o de vejez (...)”* y para cubrir el costo de la comisión fiduciaria conforme se establece contractualmente.

El monto del patrimonio autónomo disminuyó en \$9.678.921.484 al cierre de la vigencia de 2009, valor registrado en la subcuenta 580559- Pérdida en derechos en fideicomiso. Al respecto consulta si es correcto el registro contable efectuado.

Respecto de lo expresado sobre la denominación de la cuenta contable *“Utilidad y/o pérdida en derechos en Fideicomiso”*, la entidad contable pública considera que el incremento de los derechos fiduciarios no corresponde a utilidad porque pueden ser ingresos para incrementar el patrimonio y los menores valores son producto de las erogaciones o gastos correspondientes al objeto del contrato y no a una pérdida, por lo que solicitan renombrar las cuentas indicadas en procedimiento de utilidad o pérdida, por ingreso o gasto respectivamente, dependiendo del resultado y de la operación atendida según el contrato.

En relación con la constitución de patrimonios autónomos por entidades en liquidación, Cajanal indica: *“En el proceso liquidatorio viene ejecutando diferentes actividades, entre ellas las relacionadas con la defensa judicial, archivo de la liquidación y fondo acumulado, y cobro de cuotas partes pensionales, procesos que podrían ser entregados antes de la finalización de la liquidación a patrimonios autónomos mediante la*

*suscripción de contratos de fiducia mercantil de administración y pagos, con el objeto de garantizar la continuidad de estas actividades y atención de la gestión por el tiempo que sea necesario, especialmente con posterioridad al cierre de la liquidación de la entidad los cuales tendrían la característica de patrimonios de remanentes. De esta forma se lograría avanzar de una manera más rápida en el proceso liquidatorio de la entidad.”*

De acuerdo con lo anterior, la entidad señala que la creación de patrimonios autónomos por parte de las entidades en liquidación, a que se refiere el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública participa como Fideicomitente, son aquellos que se constituyen a la terminación del plazo de liquidación de la entidad contable pública, por lo que solicitan concepto acerca del manejo contable que deberían aplicar a los patrimonios autónomos creados antes de la culminación del proceso.

**1.2 Traslado del cálculo actuarial de pensiones**

El patrimonio autónomo Fondo Reserva Pensión Vejez, del cual es fideicomitente la Caja Nacional de Previsión Social en liquidación, presenta un saldo de \$32 billones en la subcuenta 272005-Cálculo Actuarial de Futuras Pensiones y en la subcuenta 272006-Futuras pensiones por Amortizar (DB), valores sin amortizar. Cajanal en liquidación por disposiciones legales trasladó los activos, reservas pensionales que respaldan el pasivo de pensiones de los empleados públicos al FOPEP y únicamente le corresponde tramitar y reconocer las pensiones de los funcionarios públicos, así como recaudar las cotizaciones de sus afiliados y trasladarlas mensualmente al Tesoro Nacional, entidad que gira al FOPEP los recursos necesarios para el pago de las pensiones.

Desde julio de 2009, en consideración a lo indicado por el Decreto No. 2196 de junio de 2009, que ordenó la liquidación de Cajanal, debía trasladar sus afiliados cotizantes a la Administradora del Régimen de Prima Media del Instituto de Seguros Sociales, además enviar las cotizaciones al Instituto de los Seguros Sociales.

Sobre el particular, la entidad considera *“que no es razonable tener registrado un cálculo actuarial en los Estados Contables de Cajanal EICE en liquidación, en razón a que cualquier tipo de cálculo actuarial implica la amortización del mismo, la afectación del gasto en el Estado*

de Actividad financiera, económica y social del Patrimonio Autónomo Fondo Reserva Pensión Vejez, el cual al no contar con las Reservas de Activos para garantizar el pago del Pasivo Pensional, no reflejaría la realidad económica de la situación jurídica ordenada por el Decreto 1132 de 1994, la Ley 490 de 1998 y el Decreto 1404 de 1999, los cuales trasladaron esta función que actualmente está en cabeza del FOPEP.”

En consideración a lo indicado, la entidad consulta el tratamiento contable que se le debe dar a las subcuentas 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db), y de esta manera poder soportar la depuración contable en el Balance del Patrimonio Autónomo Fondo Reserva Pensión Vejez.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1.1 Contrato de Fiducia Mercantil

El artículo 1226 del Código de Comercio establece, “La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1233 del citado código señala: “Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece en el numeral 25:

“25. APORTES DE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA AL PATRIMONIO AUTÓNOMO. Si en desarrollo del contrato se tiene previsto el aporte de recursos por parte de la entidad contable pública al patrimonio autónomo, el registro contable se efectúa debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.”

Respecto de la inquietud sobre la denominación de la cuenta contable “Utilidad y/o pérdida en derechos en Fideicomiso”, el numeral 15 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública participa como Fideicomitente, señala:

“15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO. Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.”

En relación con la constitución de patrimonios autónomos por entidades en liquidación, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública participa como Fideicomitente, señala:

“13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO. La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.”

### 1.2 Traslado del cálculo actuarial de pensiones

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 del Régimen de Contabilidad Pública, expresa:

“60: TRASLADO DE LOS DEMÁS BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL FONDO DE RESERVAS A LA ENTIDAD ASIGNADA EN EL ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN. En el acto administrativo que ordena la liquidación de la entidad administradora se indica la entidad que asume el reconocimiento de los pasivos pensionales y los demás bienes, derechos y obligaciones del Fondo de reservas. La entidad designada debe continuar elaborando la información contable del Fondo de reservas, incorporando en ella los bienes, derechos y obligaciones que le hayan sido trasladados.”

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

### 1.1. Contrato de Fiducia Mercantil

Los aportes que realiza Cajanal en liquidación al patrimonio autónomo, bien sea para su constitución o durante la ejecución del contrato, se reconocen debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En consecuencia, estos aportes no constituyen un ingreso financiero por la actualización de los derechos en fideicomiso.

De otra parte, si bien los derechos en fideicomiso deben actualizarse mensualmente con las variaciones que presente el patrimonio autónomo por sus ingresos y gastos, registrando en la entidad contable pública que actúa como fideicomitente ingresos o gastos financieros, el patrimonio autónomo objeto de la consulta se constituyó con el propósito de sufragar los gastos para el trámite y reconocimiento de obligaciones pensionales y demás actividades afines con esta gestión, razón por la cual Cajanal en liquidación debe reconocer la actualización de esos derechos debitando la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

La anterior situación será tenida en cuenta para efectos de evaluar la modificación del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente y del Catálogo General de Cuentas, lo cual será comunicado oportunamente.



Respecto del cambio de denominación de las subcuentas 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso y 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, no es factible su solicitud dado que existen fideicomisos, como el caso de los de inversión, que generan ingresos o gastos financieros.

En relación con la constitución de patrimonios autónomos creados por entidades contables públicas durante el proceso de liquidación, estos constituyen derechos en fideicomiso hasta que se termine el plazo de la liquidación, momento en el cual deben retirarse de los activos, afectando el patrimonio.

**1.2 Traslado del cálculo actuarial de pensiones**

En consideración a que el decreto de liquidación de Cajanal determinó que los afiliados cotizantes debían trasladarse al ISS y a que el pago de la nómina de los actuales pensionados de Cajanal lo realiza FOPEP, la cancelación de las subcuentas 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272006-Futuras pensiones por amotizar (Db)

correspondientes al cálculo actuarial del pasivo pensional del Fondo de Reservas administrado por Cajanal se debe efectuar cuando se traslade: a) La porción del cálculo actuarial actualizado de los afiliados cotizantes que se deben trasladar al ISS y b) La porción del cálculo actuarial actualizado de los pensionados actuales de Cajanal, a la entidad que la Ley determine que debe asumir este pasivo pensional.

Conforme a lo expresado en el numeral 60 del Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación del Pasivo Pensional, de la Reserva Financiera que lo sustenta y de los Gastos relacionados, la entidad que asume el reconocimiento de los pasivos pensionales y los demás bienes, derechos y obligaciones del Fondo de reserva de la entidad liquidada, debe continuar actualizando el cálculo actuarial, elaborando la información contable del Fondo de Reservas, e incorporando en ella los bienes, derechos y obligaciones que le hayan sido trasladados.

\*\*\*

**1941- Bienes adquiridos en leasing financiero**

CONCEPTO 20108-146639 del 30-09-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1941</b> Bienes adquiridos en leasing financiero
		1.2	<b>1942</b> Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero (Cr)
		1.3	<b>2307</b> Operaciones de financiamiento internas de largo plazo
		1.4	<b>5211</b> Generales
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de una alcaldía de bienes adquiridos en leasing financiero y de los seguros asociados a los mismos	

Doctor  
SIMÓN MEDINA POLANÍA  
Coordinador Área Contable  
Secretaría de Hacienda Municipal  
Neiva (Huila)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146639 mediante la cual consulta el tratamiento contable de los bienes adquiridos a través del contrato de leasing financiero 180-55703 celebrado con Leasing de Occidente S.A. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Cláusula primera del contrato de leasing financiero No. 180-55703, señala que: "OBJETO- LEASING entrega a título de LEASING o arrendamiento financiero a EL LOCATARIO y este recibe de aquella, el (los) bien(es) que se indican en el numeral 1.0 de las consideraciones generales del presente contrato".

El párrafo del numeral 4º de las consideraciones generales del contrato, expresa: "Duración del Contrato: SESENTA (60) meses".

Los numerales 6.0, 6.1 y 6.2 de las consideraciones generales, establecen que:

"6.0 OPCIÓN DE ADQUISICIÓN

6.1 Fecha de pago de la opción. Día 27 Mes 02 Año 2014.

6.2 Valor de la opción: CUARENTA Y CUATRO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS (\$44.999.999,00) MONEDA CORRIENTE".

Así mismo, el numeral 10.0 del contrato, señala que "El valor de el (los) bien (es) objeto del presente contrato no será superior a la suma de CUATRO MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA PESOS MONEDA CORRIENTE (\$4.499.999.990,00) conforme al Acuerdo No. 022 del 02 de Agosto de 2008 expedido por el Consejo de Neiva".

En ese sentido, el párrafo 189 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, 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". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 194 del mismo texto normativo, expresa 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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, "Representa el valor de los contratos de arrendamiento financiero de bienes, así como los contratos de Lease back o retroarriendo, de conformidad con las normas legales vigentes.

*El valor del contrato corresponde al valor presente de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, descontados a la tasa pactada. A los activos objeto de depreciación se les aplicarán las mismas normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública, aplicables a las propiedades, planta y equipo.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas 230615-Contratos Leasing, 230709-Contratos Leasing, 230808-Contratos Leasing y 230906-Contratos Leasing". (Subrayado fuera de texto).*

Así mismo, la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, "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".

En relación con los intereses pagados por la adquisición de los bienes, el Catálogo General de Cuentas, señala que 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".

Por su parte, en relación con los seguros incluidos en las cuentas de cobro presentadas por el leasing, el mismo texto normativo expresa que la cuenta 5211-GENERALES "Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los bienes adquiridos por la Alcaldía de Neiva a través del contrato de leasing financiero 180-55703

celebrado con Leasing de Occidente S.A., se reconocen por el valor presente de los cánones futuros y opción de compra pactados, mediante un débito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, con contrapartida en la subcuenta 230709-Contratos de leasing, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO. 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-PROVISIÓN, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db).

En relación con los cánones mensuales, estos serán divididos en amortización y costo financiero. La amortización constituirá un menor valor del pasivo registrado y la parte correspondiente al costo financiero será un gasto financiero, por lo cual, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 230709-Contratos de leasing, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, por el valor de la amortización del capital, un débito en la subcuenta 580140-Operaciones de financiamiento internas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES, por el valor del costo financiero, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, los seguros adquiridos deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521123-Seguros generales, de la cuenta 5211-GENERALES, con contrapartida en la subcuenta 242510-Seguros, de la cuenta 2425-ACREEDORES, considerando que el uso que la entidad da a los bienes adquiridos está relacionado con actividades de operación.

\*\*\*

**1942- Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero (Cr):** Ver concepto 20108-146639

## 1960- Bienes de arte y cultura

CONCEPTO 200912-138511 del 04-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1960</b> Bienes de arte y cultura
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reconocer amortización para bienes de arte y cultura tales como libros, obras de arte, elementos de museo.

Doctora

TERESA COLORADO PINTO

Coordinador Contabilidad del Fondo Rotatorio

Ministerio de Relaciones Exteriores

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912 – 138511, en la cual consulta si los bienes de arte y cultura, tales como libros, obras de arte, elementos de museo, contabilizados en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA son objeto de amortización. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 191 del PGC del Régimen de Contabilidad Pública, señala: "Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización".

Por su parte el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA como la que "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 que prestan el servicio de biblioteca. (Subrayado fuera de texto).*

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

1- El costo de adquisición a cualquier título.

### SE ACREDITA CON:

1- El costo del bien vendido, cedido o dado de baja".

La estructura del Catálogo General de Cuentas no incluye la amortización de los Bienes de Arte y Cultura.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública, y con el Catálogo General de Cuentas, los bienes de Arte y Cultura no son objeto de amortización.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-144062 del 23-07-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1960</b>	Bienes de arte y cultura
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Bienes considerados como de arte y cultura y entidades que los registran. Reconocimiento contable de libros y publicaciones de investigación y consulta que se encuentran a disposición del público	

Doctora  
 MARTHA ISOLINA PADILLA ARIZA  
 Profesional Especializado  
 Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20106-144062, en el cual solicita aclaración acerca de los bienes que se deben registrar en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, las entidades que deben utilizar esta cuenta y si en ella se registran las adquisiciones de todo tipo de publicaciones. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 189, 191 y 195 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“189. 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.*

(...)

*191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.*

(...)

*195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios o servicios futuros, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos*

*de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como *“el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca”.* (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

1. En la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, se reconocen todos aquellos bienes de carácter histórico y cultural, tales como: Obras de arte, Bienes de culto, Joyas, Elementos de museo, Elementos musicales que son adquiridos o se tienen con el fin de decorar. Así mismo incluye, los libros y publicaciones de investigación y consulta.
2. La cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, no es de uso exclusivo de ninguna entidad contable pública. Para una mayor información, me permito informarle que esta cuenta se encuentra habilitada dentro del segmento del Catálogo General de Cuentas al que corresponden las entidades descentralizadas en el orden nacional y territorial.
3. En esta cuenta se reconocen los libros y publicaciones de investigación y consulta que se encuentran a disposición del público.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-145606 del 13-08-10**

<b>CONCEPTO 20107-145606 del 13-08-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1960</b> Bienes de arte y cultura
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de libros y publicaciones adquiridos para consulta interna o externa

Doctora

MARTHA ISOLINA PADILLA ARIZA

Profesional Especializado

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20107-145606, en el cual solicita precisar si en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA se pueden registrar los libros y publicaciones que adquiere INVIMA para consulta de los empleados.

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

### CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como *"el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública,*

*así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca".* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 1 del expediente 20106-144062, establece: *"En la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, se reconocen todos aquellos bienes de carácter histórico y cultural, tales como: Obras de arte, Bienes de culto, Joyas, Elementos de museo, Elementos musicales que son adquiridos o se tienen con el fin de decorar. Así mismo incluye, los libros y publicaciones de investigación y consulta".* (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los libros y publicaciones de investigación adquiridos a cualquier título, bien sea para consulta interna o externa, se reconocen en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146681 del 29-09-10**

<b>CONCEPTO 20108-146681 del 29-09-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1960</b> Bienes de arte y cultura
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de bienes a los cuales se les declaró comiso definitivo a favor de la Fiscalía General de la Nación y que por sus especiales características no pueden ser usados por la entidad, tales como joyas.

Doctora

LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS

Coordinadora Sección Contabilidad

Fiscalía General de la Nación

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146681, en la cual solicita aclaración sobre varios aspectos de índole contable en relación con el tratamiento de los bienes a los cuales les fue decretado el comiso definitivo a favor de la Fiscalía General de la Nación.

Las inquietudes planteadas en la consulta, son las siguientes:

- "En que subcuenta contable se deben clasificar los bienes a los cuales se les decreta comiso definitivo pero que no pueden ser usados por la entidad debido a sus características especiales."

- "Los bienes que no pueden ser usados por la entidad debido a sus características especiales, deben ser objeto de amortización o depreciación".

- "En el caso que los bienes que no pueden ser usados por la entidad debido a sus características especiales, se hayan depreciado total o parcialmente, ¿Cuál sería el valor a reconocer a partir de la fecha, si ya tienen depreciación acumulada?"

- "Caso específico: La Fiscalía General de la Nación acaba de ser notificada de una decisión judicial, a través de la cual se decretó el comiso definitivo de joyas de uso personal (cadenas, aretes, pulseras, etc.), las cuales por sus características especiales no eran usadas dentro del cometido estatal de la Entidad, se pregunta ¿En qué subcuenta contable se deben registrar?"

Este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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).

El numeral 9.1.1.5, del texto antes citado, expresa 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”*.

Por su parte el numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, respecto de los OTROS ACTIVOS establece:

*“189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización”.

A su vez, el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), respecto de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, establece:

*DESCRIPCIÓN “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.*

*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, 3120-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3235-Superávit por Donación y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.*

## DINÁMICA

*SE DEBITA CON:*

1- El costo de adquisición a cualquier título.

*SE ACREDITA CON:*

1- El costo del bien vendido, cedido o dado de baja”.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, para el caso consultado se concluye lo siguiente:

- En primer lugar, es necesario tener en cuenta que los bienes a los cuales se les decreta comiso definitivo a favor de la Fiscalía General de la Nación, deben ser incorporados en los activos de dicho ente, teniendo en cuenta que la disposición judicial transfiere la propiedad del bien al ente receptor.

- En lo que respecta a la incorporación de los bienes en los activos del ente receptor, y con el fin de establecer la cuenta a afectar según el caso particular, es necesario tener en cuenta el tipo y clase de bien de que se trata, así como las condiciones o características especiales del mismo; por tal razón cuando los bienes recibidos corresponden a bienes del grupo 16 de Propiedades, planta y equipo, se deben seguir los lineamientos consignados en el concepto 200912-138115, emitido por la Contaduría General de la Nación en respuesta a una consulta de la misma Fiscalía sobre el tema, tratamiento contable que continúa vigente en los casos allí analizados.

- Ahora bien, en caso de recibo de bienes que por sus especiales características no pueden ser usados por la entidad, es decir, que no podrán utilizarse para la producción y comercialización de bienes, la prestación de servicios o apoyo en la administración, como es el caso de las joyas; es de tener en cuenta que una vez se conoce la decisión judicial de comiso definitivo, se deben incorporar en el grupo de Otros Activos, mediante un registro débito a la correspondiente subcuenta de la subcuenta 196004-Joyas, de la cuenta 1960- BIENES DE ARTE Y CULTURA, y un crédito a la subcuenta 312525 – Bienes de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

De otra parte, los bienes reconocidos en las cuentas de OTROS ACTIVOS, exactamente los correspondientes a *bienes de arte y cultura* no son objeto de depreciación, amortización, ni actualización, dada la naturaleza del bien y sus características especiales, de forma que en los casos en que tales bienes han sido objeto de depreciación o amortización desvirtuando con ello su adecuada medición, es necesario corregir la situación, procediendo a retirar de la contabilidad, los saldos del bien a la fecha, a fin de registrarlos con un nuevo costo histórico, determinado mediante avalúo técnico; valor base para la nueva incorporación del bien en la cuenta de Otros Activos, tal como se hizo en el registro inicial. Lo anterior permitirá que la contabilidad refleje este tipo de bienes por su valor real, el cual no debe ser objeto de disminuciones por concepto de depreciación o amortización, dadas las especiales características de este tipo de activos.

\*\*\*

## 1970- Intangibles

CONCEPTO 20101-140113 del 02-03-10			
1	TÍTULO	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	Tema	1.1 2.1	<b>1970</b> Intangibles Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema		Viabilidad de que el Instituto Nacional de Salud (INS) reconozca como activo intangible la marca INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD (Mixta).

Doctora  
MARÍA TERESA MARTÍNEZ MELO  
Coordinadora Grupo Administrativo y Financiero  
Instituto Nacional de Salud (INS)  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-140113, en la cual consulta la pertinencia de la valoración y posterior registro contable de la marca INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD.

Informa la entidad que el Instituto Nacional de Salud venía produciendo suero antiofídico polivalente en las instalaciones de la antigua planta de sueros hasta el año 2007, y que las últimas existencias disponibles se encuentran en inventario para su comercialización.

Que mediante la Resolución No. 46763 del 21 de noviembre de 2008, la cual quedó en firme con la Resolución 0151 del 26 de enero de 2009, la Superintendencia de Industria y Comercio expidió el registro de la marca INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD, para distinguirlo del suero antiofídico inmunoglobinas purificadas de origen equino.

También señala que la Contraloría General de la República, en el informe de Auditoría a 31 de diciembre de 2008, advierte que *“La cuenta Activos Intangibles por valor de \$1.226.6 millones se encuentra subestimada en valor indeterminado, en razón de que el Instituto Nacional de Salud no tiene registrados contablemente los activos intangibles, con ocasión de la producción de bienes que desde años anteriores se realiza, los cuales deben ser registrados contablemente y revelados en los estados contables”*.

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).

El párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone como requisito para que un hecho pueda reconocerse contablemente, *“Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”*.

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).

De otra parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece en los siguientes numerales, que:

**1. Generalidades.** *“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”*.

**4. Activos intangibles desarrollados.** *“Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación, o de cualquier otro tipo de conocimiento cien-*

tífico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial”.

**9. Reconocimiento de ajustes.** “En las entidades de gobierno general, cuando los desembolsos para desarrollar un activo intangible satisfagan los criterios para su reconocimiento como activo, pero estos se hubieran reconocido previamente como gastos, la entidad contable pública deberá proceder a incorporarlo en su balance general, para lo cual debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda”.

De lo anotado, se establece 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, corresponde al Instituto Nacional de Salud, de acuerdo con los criterios establecidos en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, establecer si atribuye el carácter de activo intangible a la marca *INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD, para distinguir el suero antiofídico inmunoglobinas purificadas de origen equino*. En caso de que el intangible cumpla con los criterios para su reconocimiento, deben identificarse las fases de investigación y desarrollo, en el sentido de que los desembolsos de la fase de investigación se reconocen contablemente como gastos, y los de la fase de desarrollo se reconocen como activo, connotando tales desembolsos como el costo del activo.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que corresponde al Instituto Nacional de Salud establecer si atribuye el carácter de activo intangible a la marca *INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD (Mixta), para distinguir el suero antiofídico inmunoglobinas purificadas de origen equino*, atendiendo los criterios de identificación, control y de beneficios económicos futuros o un potencial de servicios.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que un hecho, transacción u operación puede reconocerse contablemente si la magnitud de la partida es posible de ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

En caso de que el intangible cumpla con los criterios para su reconocimiento como activo, deben identificarse las fases de investigación y desarrollo, en el sentido de que los desembolsos de la fase de investigación se reconocen contablemente como gastos, y los de la fase de desarrollo se entenderán como los costos necesarios para su conformación por lo que se reconoce el activo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo de pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

Ahora bien, cuando los desembolsos para desarrollar un activo intangible satisfagan los criterios para su reconocimiento como activo, pero estos se hubieran reconocido previamente como gastos, deberá proceder a incorporarlo en su balance general con un registro débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y crédito a la subcuenta 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

\*\*\*

### CONCEPTO 201010-147593 del 02-11-10

TÍTULO		1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1	1970	Intangible
		1.2	5111	Generales
		1.3	5211	Generales
		2.1		Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
Subtema			Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de una página web	

Doctora  
ELIZABETH JAIMES RAMÍREZ  
Coordinación de Auditoría – Participación Ciudadana  
Contraloría Municipal de Montería  
Montería (Córdoba)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201010-147593, en el cual solicita se le indiquen las normas legales sobre las cuales puede fundamentar un fallo de responsabilidad fiscal por no haber incluido el impuesto al valor agregado en un contrato de concesión, y cuál es el registro contable de la página web adquirido por la Contraloría Municipal, si en el proceso de contratación afectó el rubro presupuestal de Impresos y Publicaciones.

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

## CONSIDERACIONES

Respecto a las normas legales sobre las cuales puede fundamentar un fallo de responsabilidad fiscal por no haber incluido el impuesto al valor agregado en un contrato de concesión, me permito informarle que en la fecha le estamos dando traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo expresado en el artículo 33 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. Lo anterior, teniendo en cuenta que su solicitud está relacionada con el establecimiento del IVA y no de interpretación de las normas técnicas contables.

En relación con el registro contable de la página web, 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 de la normatividad contable pública, 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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, define que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, *“(…) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos; el grupo 52-DE OPERACIÓN, “(…) incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas, y el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, “(…) 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”*.

Por otra parte, 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*.

*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 identi-*

*ficarse 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 1º 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”*.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que corresponde a la Contraloría evaluar el carácter de activo intangible a la página web, si con su desarrollo se enmarca dentro de los criterios de identificación, control, beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y de medición monetaria confiable que atribuye la norma técnica.

En caso de que el intangible cumpla con los criterios para su reconocimiento como activo, deben identificarse las fases de investigación y desarrollo, en el sentido de que los desembolsos de la fase de investigación se reconocen contablemente como gastos, y los de la fase de desarrollo se entenderán como los costos necesarios para su conformación por lo que se reconoce el activo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo de pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

En el caso contrario, las erogaciones se reconocen con un débito en las subcuentas 511165-Intangibles, de la cuenta 5111-GENERALES, y en la 521164-Intangibles, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda, y un crédito en la subcuenta respectiva, de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

\*\*\*



**CONCEPTO 20109-147284 del 02-11-10**

TÍTULO		1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1	1970 5111 5211	Intangible
		1.2		Generales
		1.3		Generales
		2.1		Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
Subtema			Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de la adquisición de actualización de licencias de software con vida útil finita e indefinida	

Doctora  
YENNY CARRILLO PACHECO  
Profesional Especializado I-Contabilidad  
Empresa de Renovación Urbana  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20109-147284 mediante la cual consulta el registro de la adquisición de actualización de licencias de software con vida útil finita e indefinida.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**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 registran 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).

El numeral 7 del mismo texto normativo, señala que *“La 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 económicos 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”.*

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo a las consideraciones expuestas, 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 las licencias adquiridas objeto de la consulta cumplen con las características que se requieren para su reconocimiento como activos intangibles.

De ser así, deben reconocerse en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y amortizarse durante el tiempo en que se estime se recibirán los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, tiempo que no puede exceder el plazo de la vigencia del contrato que otorga la licencia.

Si por el contrario, las licencias adquiridas no cumplen con los criterios para ser reconocidas como activos intangibles, la entidad debe reconocerlas como un gasto, afectando la subcuenta 511165-Intangibles o 521164-Intangibles, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, según corresponda.

En ese orden de ideas, si la entidad adquiere una licencia, a manera de ejemplo, por un año, y esta cumple con los criterios para reconocerse como activo, debe activarse y amortizarse máximo durante el año que establece el contrato, si una vez culminado el plazo la entidad actualiza el derecho a utilizar nuevamente la licencia, la entidad deberá reconocer nuevamente el derecho incorporándolo en el activo, por el costo de la renovación, toda vez que el derecho inicial ya está totalmente amortizado.

\*\*\*

## 1999- Valorizaciones

CONCEPTO 20104-142257 del 26-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1999</b> Valorizaciones <b>1695</b> Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (cr)
	<b>Subtema</b>		Procedimiento para el reconocimiento de valorizaciones, teniendo en cuenta que se presentan simultáneamente saldos de provisiones de propiedades planta y equipo

Doctor  
YIMI SEGURA MENA  
Contador  
Fondo de Prevención y Atención de Emergencias (FOPAE)  
Bogotá D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142257 en la cual nos informa que el FOPAE, realizó la reclasificación de los saldos negativos de la cuenta 1999-VALORIZACIONES a la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), de conformidad con la Circular Externa 072 de 2006. En el año 2009 como producto de la actualización de sus propiedades, planta y equipo, se registró un saldo positivo en la cuenta 1999-VALORIZACIONES, razón por la cual esta cuenta y la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), presentan saldo a 31 de diciembre de dicho año.

Por lo anterior consulta, si se deben netear los saldos de dichas cuentas, reflejando solamente saldo en una de las cuentas, o si estos saldos deben permanecer hasta que se retiren los activos de la contabilidad.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 173 contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, 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. 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 18 y 19 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, establecen que:

### “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. (...)*

(...)

### 19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

*Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 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).*

*Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES,*

**PLANTA Y EQUIPO (CR).** En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): "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."

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5307-Provisión para Protección de Propiedades, Planta y Equipo y las subcuentas 312801-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo y 327001-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo".

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "1-La aplicación de la provisión por castigo, previo cumplimiento de los requisitos establecidos. 2- El valor de las provisiones en exceso. 3- El valor de la provisión en caso de retiro por venta, traslado, pérdida o baja del bien. 4- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer la causa que la originó" Y se acredita con: "1- El valor en exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición".

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que si como resultado del proceso de actualización del valor de los bienes de propiedad, planta y equipo, el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, el FOPAE debe proceder a registrar una valorización mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1999-VA-

LORIZACIONES y como contrapartida la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240 SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Ahora bien, teniendo en cuenta que previamente a este registro, la entidad tiene reconocidas provisiones por desvalorización, debe proceder a agotar este saldo mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y como contrapartida un crédito a la subcuenta 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), siempre que el registro se realice en el mismo período contable en el cual se reconoció la provisión por desvalorización, o un crédito a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL, si los registros se efectuaron en años anteriores. Es de anotar que, si una vez agotado el saldo de las provisiones por desvalorización, existe un saldo pendiente de reconocer producto de la valorización realizada, este se debe registrar mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Cabe resaltar que estos registros se deben realizar para cada bien individualmente considerado, dado que un bien no debe tener registradas valorizaciones y provisiones por desvalorizaciones en forma simultánea.

No obstante lo anterior, y teniendo en cuenta que el proceso de actualización se realiza de forma individual, algunos de los bienes pueden presentar valorizaciones y otros desvalorizaciones, razón por la cual es viable que existan saldos tanto en la cuenta 1999-VALORIZACIONES como en la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) a una misma fecha de Balance, pero estos no pueden coexistir con respecto a un mismo bien.

\*\*\*

**2. PASIVOS:** Ver concepto 20107-145554

**22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL**

CONCEPTO 20106-144069 del 26-07-10				
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>22</b>	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central
		1.2	<b>23</b>	Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
<b>Subtema</b>			Reconocimiento de la obtención de un préstamo bancario por parte de un municipio	

Doctora  
JULIETTE JOHANA CASTILLO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106 – 144069, en la cual consulta sobre las cuentas a emplear para el reconocimiento contable de la obtención de un préstamo bancario por parte de un municipio.

**CONSIDERACIONES**

Para dar respuesta a su consulta es necesario atender a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, es necesario atender los lineamientos consignados en las Normas técnicas relativas a los pasivos, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), aplicables al caso consultado, de acuerdo a lo consignado en los siguientes párrafos:

Párrafo 215: "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 operaciones 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. Así mismo, incorpora las obligaciones contraídas por las empresas públicas con participación del sector público igual al cincuenta por ciento (50%) en el capital, o menor en caso de influencia importante, tales como préstamos y emisión y colocación de bonos y títulos, que tienen por objeto dotar a la entidad de recursos, con plazo para su pago, cuando tales operaciones se ciñen a los requerimientos jurídicos de orden comercial o financiero del sector privado, según los acuerdos o pactos de financiamiento entre las partes."

Párrafo 217: "Tratándose de préstamos y operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las operaciones de financiamiento deben reconocerse por el valor desembolsado..." (Subrayado fuera del texto).

Párrafo 220: "De acuerdo con su origen, las operaciones de financiamiento se clasifican en internas y externas. Son internas las operaciones de financiamiento que de conformidad con la reglamentación vigente se pacten exclusivamente entre residentes del territorio nacional. Por su parte, las externas corresponden a las que se pacten con no residentes".

Párrafo 221: "Atendiendo el plazo pactado, las operaciones de financiamiento se clasifican en corto y largo plazo. Son de corto plazo las operaciones de financiamiento adquiridas con plazo para su pago inferior a un año: son de largo plazo, las operaciones de financiamiento adquiridas con plazo para su pago superior a un año".

En lo que respecta al reconocimiento de pasivos el Catálogo General de Cuentas, describe las siguientes cuentas y grupos, así:

"22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los actos o contratos que de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar a la entidad contable pública de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública y, crédito de proveedores..." (Subrayado fuera del texto).

Dentro de este grupo son de analizar las cuentas de:

"2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, que se celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago inferior o igual a un año.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras".

"2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO. 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 celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta única nacional, 1110- Depósitos en instituciones financieras y 5722- Operaciones sin flujo de efectivo".

Por su parte, el grupo "23- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS. En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de las operaciones que no exigen las formalidades propias de las operaciones de crédito público, tales como las 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.

También incluye las obligaciones contraídas por las empresas públicas con participación del sector público igual al 50% en el capital o menor, en caso de influencia importante, tales como empréstitos y emisión y colocación de bonos y títulos; que tienen por objeto dotar a la entidad de recursos, con plazo para su pago, cuando tales operaciones se ciñen a los requerimientos jurídicos de orden comercial o financiero del sector privado, según los acuerdos o pactos de financiamiento entre las partes. Además, incluye los instrumentos derivados con fines de cobertura de pasivos."

Dentro de este grupo son de analizar las cuentas de:

"2306- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS A CORTO PLAZO. -Representa el valor de las obligaciones originadas en operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías, la contratación de empréstitos y, en la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago inferior o igual a un año. También incluye las operaciones de la Nación a corto plazo como los créditos transitorios, de tesorería y otros créditos y, la emisión y colocación de bonos y títulos.

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

" 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO: Representa el valor de las obligaciones originadas como resultado del cumplimiento de garantías, así como la contratación de empréstitos y la colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago superior a un año.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integra la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras".

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, para el adecuado reconocimiento de un crédito bancario por parte de un Municipio, es claro que por tratarse de una operación de financiamiento, bien puede ser clasificada en las cuentas de pasivo del grupo 22 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, cuenta 2203- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, o la Cuenta 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, o bien en el grupo 23 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, en la cuenta 2306- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS A CORTO PLAZO, o 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO. La subcuenta en cada caso corresponde a la línea de crédito utilizada, bien sea banca comercial o banca de fomento, atendiendo a las particulares condiciones de la operación de financiación del Municipio, como a las dinámicas propias de cada cuenta, de acuerdo a lo consignado en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

**2208- Operaciones de crédito público internas de largo plazo**

<b>CONCEPTO 20107-145553 del 30-08-10</b>			
En el mismo sentido consultó:			
Municipio de Yalí mediante expediente 20109-147390 del 02-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2208</b> Operaciones de crédito público, internas de largo plazo
		1.2	<b>2422</b> Intereses por pagar
		1.3	<b>1413</b> Transferencias por cobrar
1.4		<b>1926</b> Derechos en fideicomiso	
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de un municipio, del crédito tramitado para el proyecto de "Agua potable y saneamiento básico" el cual será cancelado con recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

Doctor  
HÉCTOR G. RIVERA LÓPEZ  
Contador Público  
Municipio de Sora  
Sora (Boyacá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145553, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de un crédito adquirido por el Municipio de Sora con un patrimonio autónomo, el cual será pagado directamente con los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP).

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 10 literal e) y el artículo 11 literal b) de la Ley 1176 de 2007, "por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones" permite a los departamentos, distritos o municipios utilizar los recursos del Sistema General de Participaciones-Agua Potable y Saneamiento Básico, para el pago del servicio de la deuda originado en el financiamiento de proyectos del sector de agua potable y saneamiento básico, mediante la pignoración de los recursos asignados y demás operaciones financieras autorizadas por la Ley.

El Municipio solicitó un préstamo convertible a UVR, garantizado con el 30% de los recursos del Sistema General de Participaciones durante la vigencia del préstamo. Los costos y gastos del préstamo se descuentan al momento del desembolso, el plazo pactado es de 19 años, las amortizaciones a capital e intereses se realizarán en pagos anuales, los recursos para el pago de las amortizaciones deberán descontarse mensualmente de las transferencias del SGP recibidas.

En relación con la normatividad contable pública, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR: "Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones."

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".

2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO: "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 celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año".

2422-INTERESES POR PAGAR: "Representa el valor de los intereses causados originados en la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades de cometido estatal de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5801-Intereses".

4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES: "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia recibida de la Nación para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141312-Sistema General de Participaciones.

El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones".

De otra parte, el numeral 3 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, indica:

"3. CAPITALIZACIÓN DE LOS COSTOS DE ENDEUDAMIENTO. Los costos de endeudamiento corresponden a intereses, comisiones y conceptos tales como la formalización de contratos, (...), originados en la obtención de financiación, por parte de la entidad contable pública.

Los costos de endeudamiento que se asocian con la adquisición o construcción de bienes, que no se encuentren en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del activo, siempre que la entidad contable pública reconozca el bien y la obligación. (...)

La capitalización de los costos de endeudamiento debe finalizar cuando se hayan completado todas las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización. Por su parte, la capitalización de los costos de endeudamiento debe ser

suspendida durante los periodos en los cuales se interrumpe el desarrollo de las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización. Durante este periodo los costos de endeudamiento se deben reconocer como gastos”.

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

El tratamiento contable del préstamo realizado por el Municipio debe contemplar durante la vigencia del mismo, el reconocimiento de las operaciones originadas en las condiciones del contrato, como son:

1. Desembolso del préstamo y registro de los costos y gastos administrativos del mismo.

Para reconocer la obligación en la contabilidad, el Municipio debita la cuenta de efectivo por el valor efectivamente recibido, la diferencia que corresponde al descuento realizado por la entidad financiera por los gastos y costos del préstamo, de acuerdo con la norma contable anotada, deberá registrarse como un mayor valor de los activos adquiridos o construidos con el préstamo, y acredita la subcuenta 220830-Préstamos banca comercial, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO por el valor del préstamo.

2. Causación de los intereses del préstamo.

Los intereses causados por el préstamo deben capitalizarse hasta finalizar todas las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización, para lo cual debita la cuenta del activo que corresponda, con crédito a la subcuenta 242202-Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

Cuando sea el caso, la capitalización de los costos de endeudamiento debe suspenderse durante los periodos en los cuales se interrumpe el desarrollo de las actividades necesarias para poner el activo en condiciones de utilización, período en el cual los costos de endeudamiento deben reconocerse como gastos debitando la subcuenta 580140-Operaciones de financiamiento internas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES

acreditando la subcuenta 242202-Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

3. Reconocimiento y recaudo de las transferencias del SGP.

Una vez se establezca el derecho cierto por las transferencias asignadas, el Municipio reconoce este hecho debitando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440824-Participación para agua potable y saneamiento básico, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. Como según las condiciones del contrato de garantía, las transferencias del SGP son depositadas directamente en la cuenta del patrimonio autónomo, debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acredita la subcuenta 141312-Sistema General de Participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. Cancelación del capital e intereses.

Conforme a lo pactado, de los recursos entregados como garantía, el patrimonio autónomo mensualmente debe reservar los dineros para los pagos anuales de capital e intereses por cuenta del préstamo e informar al Municipio; para registrar el pago de los intereses debita la subcuenta 242202-Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR, y acredita subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

De otra parte registra la amortización a capital, para lo cual debita la subcuenta 220830-Préstamos de otras entidades, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, con crédito a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Es de anotar, que en las notas a los estados contables debe revelar la existencia de la garantía constituida por el valor consignado mensualmente en el patrimonio autónomo.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147119 del 28-10-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2208	Operaciones de crédito público internas de largo plazo
		1.2	3105	Capital Fiscal
Subtema			Reconocimiento por parte del municipio de Tamalameque de un crédito presupuestario condonable recibido del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) para el mejoramiento y mantenimiento de las vías terciarias del municipio	

Doctor  
ROBERTO MEJÍA JIMÉNEZ  
Asesor alcaldía  
Tamalameque (Cesar)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147119, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿En qué subcuenta se deben revelar los convenios suscritos entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Municipio de Tamalameque (Cesar) para el mantenimiento de vías cuyo recurso aportado por el Ministerio es susceptible de condonación?
2. ¿Este recurso debe revelarse en los Estados Contables como una operación de crédito público o como un aporte de cofinanciación,

toda vez que dicho contrato no fue registrado en la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público?

## CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Contrato de Empréstito celebrado entre la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el INVÍAS y el Municipio de Tamalameque, señala que: “Con recursos del Presupuesto General de la Nación, LA NACIÓN se obliga a entregar a EL PRESTATARIO y éste acepta recibir, en los términos y condiciones establecidos en el presente CONTRATO DE EMPRÉSTITO, un crédito de presupuesto hasta por la suma

total de CIENTO VEINTE MILLONES DE PESOS (\$120.000.000) moneda legal colombiana, destinados a financiar el Mejoramiento y Mantenimiento Rutinario de Vías Terciarias en jurisdicción de EL PRESTATARIO de acuerdo con el acta de priorización de vías terciarias presentada por EL PRESTATARIO y aprobada por el INSTITUTO". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula segunda del citado contrato establece que: "Los recursos otorgados en desarrollo del presente CONTRATO DE EMPRÉSTITO serán entregados por LA NACIÓN mediante giro directo que efectuará el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a la cuenta que indique EL PRESTATARIO, (...)".

En materia contable, los párrafos 206 y 207 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionados con las Normas técnicas relativas a los pasivos, señalan 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".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, "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 celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año".

Así mismo, en relación con la condonación de obligaciones, el mismo texto normativo determina que la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, "Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables".

La dinámica de la cuenta señala que esta se acredita por: "5-El valor de las obligaciones condonadas".

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos recibidos por el Municipio de Tamalameque de parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el mejoramiento y mantenimiento de las vías terciarias en jurisdicción del municipio, deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

Si posteriormente, cumplidas las condiciones el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) condona la obligación existente, el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, y un crédito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148542 del 06-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>2208</b> Operaciones de crédito público internas de largo plazo <b>2422</b> Intereses por pagar
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del municipio de Jamundí del crédito concedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el mantenimiento y mejoramiento rutinario de la red vial terciaria

Doctora  
HERMENCIA MOLINA NAVARRETE  
Contadora Pública  
Alcaldía de Jamundí  
Jamundí (Valle del Cauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148542, la cual consulta lo siguiente: el Municipio de Jamundí recibió recursos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por la modalidad operaciones de crédito público para mantenimiento y mejoramiento rutinario de red vial terciaria plazo 13 meses, gracia 12 meses sin periodicidad, tasa de interés fija, redescuento 6% ¿cual sería el registro contable de dicho crédito?

**CONSIDERACIONES**

El contrato de empréstito celebrado entre la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el INVÍAS y el Municipio de Jamundí como prestatario, señala que: "(...)" este último se obliga a pagar incondicionalmente a LA NACIÓN-Ministerio de Hacienda y Crédito Público-, o a su orden, mediante abono directo en la Dirección General de Crédito Público y Te-

soro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la cuenta que para tal efecto determine por escrito la citada Dirección (...)”

“El PRESTATARIO se obliga a pagar sobre saldos de capital adeudados, en desarrollo del presente pagaré, una tasa de interés equivalente al 6% efectivo anual. Los intereses se causarán a partir de la fecha en que se efectuó el desembolso por parte de LA NACIÓN (...)”

El decreto 2681 de 1993, por el cual se reglamentan parcialmente las operaciones de crédito público, las de manejo de la deuda pública, sus asimiladas y conexas y la contratación directa de las mismas, en su artículo 3 establece: “Son operaciones de crédito público los actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago o aquellas mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago. (...)”

Para efectos de lo dispuesto en el presente decreto, las operaciones de crédito público pueden ser internas o externas. Son operaciones de cré-

dito público internas las que, de conformidad con las disposiciones cambiantes, se celebren exclusivamente entre residentes del territorio colombiano para ser pagaderas en moneda legal colombiana. Son operaciones de crédito público externas todas las demás. (...)"

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con las Normas técnicas relativas a los pasivos, en los párrafos 206, 210 y 212, 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"*.

*"Las operaciones de crédito público se revelan atendiendo los criterios de origen, plazo pactado y operación que provee el financiamiento"*.

*"Atendiendo el plazo pactado, las operaciones de crédito público se clasifican en corto y largo plazo."*

*Son de corto plazo las operaciones de crédito público adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año, y la de largo plazo las adquiridas con plazo para su pago superior a un año"*.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, *"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 celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año"*.

También describe la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR como: *"Representa el valor de los intereses causados originados en la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades de cometido estatal de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5801-Intereses"*.

**23- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS:** Ver conceptos 20106-144069, 200911-137042

**2307- Operaciones de financiamiento internas de largo plazo:** Ver conceptos 20108-146639, 200911-137042

## 24- CUENTAS POR PAGAR

**2401- Adquisición de bienes y servicios nacionales:** Ver conceptos 20102-140551, 20103-141607, 20105-143165, 201010-147803

**2403- Transferencias por pagar**

CONCEPTO 20105-143562 del 21-07-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2403 Transferencias por pagar
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable y situaciones que generan transferencias por pagar

Señores

PROFESCO CONSULTORES Y AUDITORES S. A.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143562, en la cual consulta sobre los casos en que es factible aplicar la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por parte del Municipio de la Victoria.

Sobre el particular, nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

En relación con el tema objeto de la consulta es necesario atender las siguientes consideraciones:

En primer lugar, el párrafo 288 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que:

## CONCLUSIÓN

El tratamiento contable del préstamo realizado por el Municipio debe contemplar durante la vigencia del mismo, el reconocimiento de las operaciones originadas en las condiciones del pagaré, como son:

### 1. Desembolso del préstamo

Los recursos recibidos por el Municipio de Jamundí de parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en calidad de préstamo, para el mantenimiento y mejoramiento rutinario de la red vial terciaria, se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

### 2. Causación de los intereses del préstamo

La causación de los intereses se produce a partir de la fecha en que se efectuó el desembolso, pero su exigibilidad dependerá de las condiciones pactadas, entre ellas la periodicidad o forma de pago, para lo cual debita la subcuenta 580135-Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES, con crédito a la subcuenta 242202-Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

### 3. Cancelación del capital e intereses

Con el pago del capital y los intereses acumulados, el Municipio debita las subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO y la subcuenta 242202-Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR, y acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

*"Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores"*.

Así mismo, los párrafos 223 y 224 de las Normas técnicas relativas a los pasivos, del mismo texto normativo, expresan que *"223. 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 (...)"*. (Subrayado fuera de texto).



Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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”.* (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las cuentas del Grupo 54-TRANSFERENCIAS, incluyen las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales.

Dentro del grupo 54 se encuentran las cuentas correspondientes a:

-Cuenta 5401- TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO. *“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”.*

-Cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES- *“Representa el valor de los recursos transferidos por la Nación a entidades territoriales del nivel territorial de conformidad con los porcentajes establecidos en la ley, para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura.”*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 240314-Sistema General de participaciones. 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”.*

Cuenta 5421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD- *“Representa el valor de los recursos transferidos por el Ministerio de la Protección Social-Fondo de solidaridad y garantía (FOSYGA) a entes territoriales, destinados a financiar la prestación de servicios de salud a través del subsidio a la oferta, régimen subsidiado y acciones de salud pública.”*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 240313-Sistema General de Seguridad Social en Salud. 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 estimaciones”.*

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”.*

De acuerdo con lo anterior, el reconocimiento de las transferencias y de la respectiva obligación está condicionado 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, los párrafos 313 y 314 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del citado texto normativo, señalan:

*“313. 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 (...).”*

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. En consecuencia; las cuentas de presupuesto representan 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 Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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 actividades de las entidades contables públicas.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, y en el entendido 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 ente, es necesario en materia de reconocimiento de transferencias atender los aspectos propios de cada ente en particular.

Ahora bien, respecto al adecuado tratamiento contable de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, en el caso concreto del Municipio de la Victoria, se informa al consultante que a tal efecto deben ser atendidas las consideraciones consignadas en este escrito tanto sobre las disposiciones del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, como sobre la dinámica propia de las cuentas citadas de acuerdo a lo consignado en el Catálogo General de Cuentas.

En consecuencia, el reconocimiento de transacciones aplicable para la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS, está directamente relacionado con el reconocimiento de gastos por *transferencias del sector privado*, como en el caso de programas específicos del sector financiero o no financiero, o bien *transferencias del Sistema general de participaciones*, caso de participaciones en salud o educación entre otros, o bien *otras transferencias*, que bien pueden ser para proyectos de inversión o para gastos de funcionamiento, precisión que se establece de forma acorde con la particular situación del municipio, detalle de pleno conocimiento del ente, que no fue particularizado en la consulta.

\*\*\*

**2422- Intereses por pagar:** Ver conceptos 20107-145553, 201011-148542

**2425- Acreedores**

CONCEPTO 20107-145122 del 30-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2425</b> Acreedores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los aportes con destino a los Fondos de Pensiones, descontados de los honorarios cancelados a los concejales de un municipio

Doctor  
PLUTARCO BÁEZ GONZÁLEZ  
Tesorero  
Concejo de Bucaramanga  
Bucaramanga (Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145122, en la cual nos informa que para efectos del aporte a los Fondos de Pensiones, los Honorables Concejales mediante oficio autorizan a la Tesorería del Concejo para que descuente de sus honorarios el valor que deben cancelar como aporte a dichos fondos, por lo cual la corporación para efectos de reconocer dicho descuento en su contabilidad ha empleado la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES. Por lo anterior, solicita que se le indique el tratamiento contable que debe aplicarse a este hecho económico.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 1º y 2º de la Resolución 1414 de 2008, expedida por el Ministerio de la Protección Social establecen que:

*"ARTÍCULO 1º. De conformidad con los Decretos 1465 de 2005, 1670 de 2007 y 728 de 2008, todas las personas que, de acuerdo con la ley estén obligadas a efectuar aportes al Sistema de la Protección Social, incluidas las personas que contando con ingresos, estos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, deberán hacerlo a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA), bien sea en su modalidad electrónica o en la asistida;*

(...)

*Esta obligación también se extiende a los concejales municipales o distritales, dado que sus ingresos no provienen de una relación laboral o legal y reglamentaria, obligados a aportar a salud y a pensiones, sin perjuicio de que, en el marco de lo establecido por la Ley 136 de 1994 y el Decreto 3171 de 2004, la cobertura en salud sea asumida por el municipio o distrito, por vía de la contratación de una póliza con, al menos, las coberturas del Plan Obligatorio de Salud del Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud, o a través de la afiliación a dicho régimen;*

**ARTÍCULO 2º.** *Para efectos de facilitar los pagos señalados en el artículo anterior, en lo que respecta al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones, para los concejales cuya cobertura de salud es asumida por el municipio o distrito, se precisa que podrán hacerlo mediante cualquiera de las siguientes modalidades:*

*2.1 El concejal autorizará al pagador de los aportes de los concejales para que le descuente de sus honorarios el valor total del aporte a pensiones, caso en el cual la entidad territorial asumirá directamente el aporte correspondiente al Sistema General de Seguridad Social en Salud y el correspondiente al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones con cargo a los honorarios de los concejales, mediante el uso*

*de la Planilla Integrada para la Liquidación de Aportes (PILA) (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119, 223 y 224 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

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

(...)

**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 reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales (...)"*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2425-OTROS 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"*.

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que los aportes que fueron descontados de los honorarios que se cancelan a los Concejales con destino a los Fondos de Pensiones, se reconocen en la contabilidad del Concejo Municipal como pasivo en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, en la medida que los mismos se encuentran en poder del Concejo, y le corresponde a este efectuar el giro de los recursos a dichos fondos como consecuencia de la autorización otorgada por los concejales mediante oficio, teniendo en cuenta que no existe una relación laboral entre el Municipio y los Concejales.

Es de anotar que cuando el saldo de las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

\*\*\*

**2430- Subsidios asignados**

CONCEPTO 20108-146472 del 12-10-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>2430</b> Subsidios asignados <b>1408</b> Servicios públicos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de DISPAC S. A. de las contribuciones de solidaridad de las empresas de energía y gas no recaudadas y asumidas por el Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, administrado por el Ministerio de Minas

Doctora  
ADRIANA MÚNERA DUQUE  
Jefe de Contabilidad  
Empresa Distribuidora del Pacífico (DISPAC) S. A. ESP  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146472 en la cual nos informa que trimestralmente se lleva a cabo la conciliación con el Ministerio de Minas y Energía de los subsidios otorgados y contribuciones facturadas y recaudadas en la prestación del servicio.

Durante este proceso el área de facturación reporta a contabilidad dos partidas que no están dentro de los informes que mensualmente emite el sistema comercial de la empresa, dado que si se reconocen se dejaría de cobrar al usuario una deuda que en algún momento podría cancelar. Los casos son los siguientes:

- 1. Contribuciones recaudadas después de conciliado su no recaudo:** La empresa en conciliaciones pasadas, le cobró al Ministerio de Minas y Energía las contribuciones no recaudadas después de 6 meses, las cuales son reconocidas y pagadas por dicho Ministerio y posteriormente son canceladas por el usuario.
- 2. Contribuciones no recaudadas después de 6 meses:** Aumenta el valor a cobrar al Ministerio, son las contribuciones que están en la cartera de la empresa ya que no han sido pagadas por el usuario, razón por la cual la empresa las reporta al Ministerio para que se las reconozca.

A la fecha la empresa reporta estas cifras como partidas conciliatorias con el Ministerio de Minas y Energía, de las cuales contablemente no existe registro. Por lo anterior consulta si estos hechos se deben reconocer en la contabilidad y cual sería su registro contable.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 6° de la Ley 632 de 2000, respecto a la contabilización de contribuciones de solidaridad de las empresas de energía y gas, establece: *“Las contribuciones de solidaridad reguladas en las Leyes 142 y 143 de 1994, 223 de 1995 y 286 de 1996, se contabilizarán por el monto facturado por las empresas.*

Los montos facturados de la contribución de solidaridad que se apliquen a subsidios y no puedan ser recaudados, podrán ser conciliados contra nuevas contribuciones seis (6) meses después de facturados. Si posteriormente se produce el recaudo, deberán contabilizarse como nueva contribución.

*No se podrán girar recursos para pagar subsidios con recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación o del “Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos” a aquellas empresas que no entreguen la información en los términos y la oportunidad seña-*

*lada en el reglamento que para tal efecto expida el Ministerio de Minas y Energía”.* (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 4°, 8° y 10 del Decreto 847 de 2001, señalan:

**“ARTÍCULO 4°. CONTABILIDAD INTERNA.** *Las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios deberán, en contabilidad separada, llevar las cuentas detalladas de los subsidios y las contribuciones de solidaridad facturadas y de las rentas recibidas por concepto de contribución o por transferencias de otras entidades para sufragar subsidios, así como de su aplicación.*

*Cuando una misma empresa de servicios públicos tenga por objeto la prestación de dos o más servicios públicos domiciliados, las cuentas de que trata el presente artículo deberán llevarse de manera independiente para cada uno de los servicios que presten y los recursos no podrán destinarse para otorgar subsidios a usuarios de un servicio público diferente de aquel del cual se percibió la respectiva contribución.*

(...)

**ARTÍCULO 8°. RESPONSABILIDAD DE LOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS**

*Es deber de los recaudadores de la contribución de solidaridad, informar trimestralmente al Ministerio de Minas y Energía- Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, acerca de los valores facturados y recaudados de la contribución de solidaridad .*

(...)

**ARTÍCULO 10. CRITERIOS DE ASIGNACIÓN.** *El Ministerio de Minas y Energía definirá los criterios con los cuales el Gobierno Nacional asignará los recursos del presupuesto nacional y del Fondo de Solidaridad destinados a sufragar los subsidios (...)* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 117 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al principio de Deven-go 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”.* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos 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 cola-*

borar con la solución de las necesidades básicas insatisfechas. También incluye el valor de los subsidios otorgados directamente por la entidad contable pública. Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios registrarán el valor liquidado que corresponde al factor aplicado a los usuarios de los estratos 5 y 6, así como a los usuarios comerciales e industriales, destinados a subsidiar los servicios públicos domiciliarios de quienes tienen derecho. De conformidad con los procedimientos para cada sector, una vez realizada la aplicación de los subsidios, el saldo corresponderá al monto que debe girarse al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso que corresponda.

(...)

#### DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- *Los aportes recibidos por los entes prestadores para beneficiarios de subsidios.*

#### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que las contribuciones que después de seis meses no hayan sido canceladas por el usuario del servicio, y que como consecuencia del proceso de conciliación efectuado con el Ministerio de Minas y Energía son asumidas temporalmente por dicho Ministerio con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, se deben reconocer en la contabilidad de la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspon-

diente de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, dado que la empresa debe continuar con la gestión de cobro al usuario para lograr el recaudo de los recursos.

Ahora bien, en el momento en que el usuario cancele el valor facturado, la empresa de servicios públicos domiciliarios debe proceder a cancelar la respectiva cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 140801-Servicio de energía, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

Es de anotar que cuando la entidad realice el siguiente proceso de compensación de los subsidios y las contribuciones, deberá aplicar los recursos recibidos del Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 140807-Subsidio servicio de energía, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

Para el caso de las contribuciones no recaudadas después de seis meses que son reportadas al Ministerio de Minas y Energía para que este las reconozca con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, mientras no se formalice la aceptación por parte del Ministerio de Minas y Energía de girar estos valores, la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios no debe efectuar ningún registro, toda vez que no se han producido situaciones que modifiquen las obligaciones del deudor, ni se han adquirido obligaciones con el Ministerio. Ahora bien, en el momento en que la solicitud sea aceptada por el Ministerio de Minas y Energía y este último gire los recursos, la entidad debe realizar el registro contable indicado en el primer párrafo de las conclusiones de esta consulta.

\*\*\*

**2436- Retención en la fuente de impuesto de timbre:** Ver concepto 201012-149845

**2440- Impuestos, contribuciones y tasas por pagar**

CONCEPTO 201011-148685 del 31-12-10			
Este concepto fue derogado mediante el concepto 20111-151059 del 17-02-11			
TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>2440</b> Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
		1.2	<b>5120</b> Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
	Subtema		Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio

Doctor

GUSTAVO GALVIS HERNÁNDEZ

Presidente

Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones (ANDESCO)

Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148685 en la cual sugiere los siguientes tratamientos contables para la contabilización del impuesto al patrimonio ordenado por la Ley 1370 de 2009: a) Causar anualmente en las cuentas de resultado el valor de la cuota exigible en cada período, b) Amortizar este impuesto durante los períodos en los cuales se realizará el pago y c) Disminuir de la cuenta revalorización del patrimonio el monto del impuesto en aquellas empresas que cuenten con saldo suficiente.

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

La Ley 1370 de 2009, "Por la cual se adiciona el Estatuto Tributario", determina en sus artículos 1º, 2º y 3º:

**"ARTÍCULO 1º. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:** Artículo 292-1. Impuesto al Patrimonio. Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.

**Artículo 2º. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:** Artículo 293-1 Hecho generador. Por el año 2011, el impuesto al patrimonio, al que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero del año

2011, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000).

**Artículo 3º. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:** Artículo 294-1. Causación: El impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 se causa el 1º de enero del año 2011.” (Subrayado fuera de texto).

En relación con la normatividad contable pública el párrafo 15 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

“15. Las normas técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable, las cuales permiten instrumentalizar la estrategia teórica con el Manual de procedimientos a través del Catálogo General de Cuentas (CGC), los procedimientos e instructivos contables. Este proceso incluye las etapas de reconocimiento y revelación, que atendiendo a normas técnicas, producen información sobre la situación, la actividad y el potencial de servicio o la capacidad para generar flujos de recursos de la entidad contable pública”.

Este mismo texto normativo determina los Principios de Contabilidad Pública que dirigen el proceso para la obtención de información contable pública, de los cuales citamos el de Devengo o causación, que señala:

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

Ahora bien, los criterios valorativos relativos al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales, atendiendo a las circunstancias deben aplicarse a los activos, pasivos y gastos conceptos definidos en los párrafos 141, 202 y 282 del PGCP, como:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general”.

“202. Noción. 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”.

“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”.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas:

**2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR:** “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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los pagos efectuados. 2- Los valores compensados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor liquidado de los impuestos, contribuciones y tasas pendientes de pago.”

**3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO:** “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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los ajustes capitalizados. 2- El valor reclasificado a la cuenta 3260-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.

SE ACREDITA CON: 1- De conformidad con las disposiciones vigentes para esta cuenta no se consideran movimientos crédito.”

**5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS:** “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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

En relación con la Doctrina Contable para el tratamiento contable que las entidades sujetas al ámbito de aplicación de Régimen de Contabilidad Pública deben aplicar para la contabilización del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009, la CGN ha indicado que: “(...) el registro contable del impuesto al patrimonio se registra con un débito en la subcuenta 512023-IMPUESTO AL PATRIMONIO, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con crédito en la subcuenta 244022-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Lo anterior, con independencia de las normas contables expedidas en el Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La Ley 1370 de 2009 que crea el impuesto al patrimonio es taxativa al indicar que este se causa el 1º de enero de 2011; en consecuencia surge indefectiblemente una obligación por la totalidad del tributo, así este se pague en forma diferida, la cual debe reconocerse en concordancia con el principio de Devengo o causación, según el cual los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse cuando surjan los derechos y las obligaciones o cuando se afectan los resultados del

período, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo.

Por lo tanto, no son viables los tratamientos contables sugeridos de causar anualmente el gasto ni reconocerlo en forma diferida en los años en que deben pagarse las cuotas respectivas, máxime si se tiene en cuenta que para reconocer un activo se deben atender los siguientes criterios: 1- Recursos de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros a la entidad contable pública, 2- Recursos originados en actos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, 3- Incremento de los activos originados en transacciones que implican el aumento de pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos, criterios a los cuales no se ajusta el hecho económico que origina la causación del impuesto de patrimonio.

Por otra parte, no obstante que desde la perspectiva de la regulación establecida en el Régimen de Contabilidad Pública y su desarrollo doctrinario, este tributo debe reconocerse debitando la subcuenta 512023-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditando la subcuenta 244022-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, en el caso de que las empresas públicas contribuyentes de este impuesto decidan acoger la opción que otorga la Ley 1370 de 2009 de afectar la Revalorización del Patrimonio, la instancia competente deberá determinar las subcuentas y cuantías a aplicar al saldo de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, el cual debe provenir de la acumulación efectuada en esta hasta el año 2000.

\*\*\*

## 2450- Avances y anticipos recibidos

CONCEPTO 20101-139779 del 05-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2450</b> Avances y anticipos recibidos
		1.2	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.3	<b>2455</b> Depósitos recibidos en garantía
<b>Subtema</b>		Definición y diferenciación de las cuentas 2450-Avances y anticipos recibidos, 2453-Recursos recibidos en administración y 2455-Depósitos recibidos en garantía	

Doctor  
ARMANDO MORÓN  
Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras (INVEMAR)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139779, en la cual consulta cuál es la diferencia entre las cuentas 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN Y 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que 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”*.

El mismo Catálogo General de Cuentas señala además que la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su Administración”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas establece que la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA *“Representa el valor de los recursos recibidos 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”*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS se reconocen los dineros recibidos que están destinados a cubrir los costos iniciales de un contrato, acuerdo o convenio, a favor directo de la entidad que los entrega, y por tanto siguen siendo de esta última hasta tanto la entidad ejecute el objeto

de la obligación, pero que finalmente se convierten en su totalidad como fuente de ingreso para el contratista.

A medida que se va cumpliendo el objeto pactado y con base en los informes de las actividades realizadas y el uso de los recursos, se podrán aplicar dichos avances y anticipos, para lo cual se deberá proceder a disminuir el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, con contrapartida en la subcuenta de la cuenta del Ingreso que se asocie a la prestación del servicio o a la venta del bien respectivo.

Por su parte, en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN se reconocen los recursos, esencialmente dineros, que la entidad recibe de terceros para que, en desarrollo convenios o contratos, los utilice a título de administrador o pagador, de conformidad con las cláusulas pactadas, y cuyos beneficios generalmente se revierten hacia una población, sector o un tercero; por lo cual, estos recursos están destinados a ser aplicados por parte de la entidad administradora en el cumplimiento de obligaciones que corresponden a quien encomienda la ejecución de las obras o servicios, y por lo cual puede o no reconocerse una contraprestación económica a favor de la entidad ejecutante, de conformidad con las cláusulas convenidas.

A medida que la entidad ejecuta el convenio, deberá disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta y cuenta del grupo Efectivo según corresponda. Si se ha pactado contraprestación económica por la administración, la entidad reconocerá como ingreso solamente la parte que corresponde a tal contraprestación.

Eventualmente el producto de las obras ejecutadas con los recursos recibidos en administración puede incrementar el patrimonio de la entidad que los recibe cuando se establece que los bienes que se produzcan o adquieran serán de su propiedad.

Finalmente, en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA se reconocen los recursos que de manera transitoria recibe la entidad contable pública como garantía o respaldo del cumplimiento de un contrato o compromiso a su favor, o aquellos que se deriven de procesos judiciales, los cuales son objeto de devolución al depositante en la medida en que se satisfagan las acciones, hechos o condiciones que originan su constitución.

En ese orden de ideas, de la definición y la dinámica de las cuentas señaladas, se deduce que los avances y anticipos recibidos y los recursos

recibidos en administración están orientados al cumplimiento de una obligación contractual por parte de la entidad contable pública frente a un tercero y su aplicación dependerá de lo convenido o contratado.

Por su parte, los recursos recibidos en garantía se constituyen en un respaldo transitorio en el cumplimiento de una obligación o compromiso que tiene un tercero con la entidad contable pública.

\*\*\*

**CONCEPTO 20102-140614 del 07-04-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema		1.1	<b>2450</b>
		1.2	<b>5211</b>	Generales
		1.3	<b>1705</b>	Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción
		1.4	<b>1710</b>	Bienes de beneficio y uso público en servicio
Subtema			Reconocimiento por parte de la gobernación de Risaralda del convenio interadministrativo celebrado con el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), para la rehabilitación y recuperación de vías departamentales y nacionales	

Doctora  
DENNIS GIRALDO CAMPUZANO  
Directora de Contabilidad  
Gobernación de Risaralda  
Pereira (Risaralda)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102 – 140614, en la cual solicita información relacionada con el procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones derivadas “del convenio 1224 de 2009, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Departamento de Risaralda que tiene por objeto Atención de Obras de Emergencia en algunas vías del Departamento, por valor de \$10.000.000.000 (Diez mil Millones de Pesos Mcte).

*Lo anterior debido al inconveniente al registrar en las operaciones recíprocas esta transacción con el Instituto Nacional de Vías, ya que ellos lo registran como recursos en administración y la Gobernación de Risaralda como una transferencia por ser asignaciones del Fondo Nacional de Regalías”.*

Al respecto nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

Para atender a la consulta, es necesario hacer referencia a los términos del Convenio y establecer los derechos y obligaciones de las partes.

La cláusula primera, del Objeto del convenio, señala: “Objeto: El departamento se compromete a realizar Atención Obras de emergencia entre (...), a contratar las obras y la interventoría correspondiente de acuerdo con las estipulaciones del presente Convenio.”.

A su vez, la cláusula tercera del mismo convenio establece: “Apropiación presupuestal: El INSTITUTO se obliga a reservar para el presente convenio la suma de DIEZ MIL MILLONES DE PESOS (\$10.000.000.000) MONEDA CORRIENTE. Para respaldar las obligaciones contraídas, el INSTITUTO cuenta con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 3974 del 10 de agosto de 2009 del presupuesto de la vigencia 2009. EL DEPARTAMENTO hará un aporte que asciende a la suma de SETECIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$750.000.000.00) M/CTE (...). Es de anotar que el presente convenio fue ejecutado en el presupuesto de inversión de INVÍAS, por el recurso 16-43004 Fondos Especiales – Aportes de la Nación.

Así mismo, la cláusula quinta, giro de los recursos, señala: “El INSTITUTO girará al DEPARTAMENTO el valor aportado al presente Convenio, así: a) Un primer desembolso correspondiente al Cincuenta por Ciento (50%) del valor aportado al Convenio, previo el cumplimiento de la aprobación de la garantía que debe constituir EL DEPARTAMENTO para garantizar el cumplimiento del objeto del Convenio y el buen manejo y correcta inversión de los desembolsos (...).”.

Para el manejo de los recursos, el Parágrafo de la cláusula sexta del convenio indica: “los rendimientos financieros deberán ser reintegrados mensualmente al Área de Tesorería, del Instituto Nacional de Vías.”.

En cuanto a las obligaciones de los participantes, en la cláusula séptima se definen las obligaciones de INVÍAS, que consisten en girar los recursos y ejercer la supervisión administrativa de los trabajos a desarrollar, mientras que, conforme a los numerales de la cláusula Octava, el Departamento de Risaralda, se obliga a contratar las obras desde su inicio hasta la rendición de informes periódicos a INVÍAS, así como a manejar los recursos del proyecto.

En relación con la normatividad contable, las normas técnicas contenidas en el párrafo 179 del Plan General de Contabilidad Pública, relativas a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, señala: “El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto.”. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe diversas cuentas en los siguientes términos:

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, (...). Se debita con: 1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.”.

1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, *“Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.”*

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

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 (...) convenios (...)”*.

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”*. (Subrayado fuera de texto).

Además, el numeral 3.16 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 CGN, dispone: *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Según los términos del Convenio objeto de consulta, INVÍAS entrega recursos para que el departamento de Risaralda contrate y realice las obras para el arreglo y mantenimiento de vías departamentales y nacionales; el departamento también aporta recursos. Por consiguiente las dos entidades deberán aplicar el tratamiento contable, guardando correlación en los registros contables, según lo indicado a continuación:

### 1- Entrega y legalización de los recursos en Invías.

Al entregar los recursos, INVÍAS debita la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con los informes de ejecución en vías nacionales, INVÍAS debita la subcuenta 170501 Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, si atendieron al mejoramiento o rehabilitación y de otra parte, si corresponden a ejecución de obras de mantenimiento y conservación, debitará la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Cuando se trate de la ejecución de obras en vías departamentales, INVÍAS afectará la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Cabe resaltar que en el evento en que 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.

### 2- Recauda y ejecución de los recursos recibidos por el Departamento.

Al recibir los recursos, el Departamento debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta, 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 245002-Anticipos sobre proyectos de inversión, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Durante la ejecución del convenio, cuando se trate de vías nacionales, el departamento debita la subcuenta 245002-Anticipos sobre proyectos de inversión, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, con crédito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, los recursos del convenio invertidos en vías departamentales, deben reconocerse por el departamento, mediante un débito a la subcuenta 245002-Anticipos sobre proyectos de inversión, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, con crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Al mismo tiempo al legalizar estos recursos, debitará la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, con crédito a la 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, valores que al inicio del siguiente período contable, deben reclasificarse a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Así mismo, como el departamento aporta recursos propios al convenio, las obras efectuadas serán reconocidas en la contabilidad, debitando la subcuenta 170501-Red terrestre, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, si atendieron al mejoramiento o rehabilitación y de otra parte, si corresponden a ejecución de obras de mantenimiento y conservación, debita la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta, 2401-BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuenta que deberá afectar al momento de cancelar este pasivo.

De otra parte, ambas entidades, una vez culminadas las obras, trasladarán el saldo de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, a la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

En el evento de que los recursos del convenio generen rendimientos financieros, el Departamento debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245002-Anticipos sobre proyectos de inversión, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, cuenta que disminuirá por el giro de estos rendimientos a INVÍAS.

En ese orden de ideas, y de conformidad con los términos establecidos en los convenios suscritos para la administración de los recursos, como la entidad contable pública que los recibe se obliga para con la entidad que los entrega a informar a través de los supervisores del proyecto los avances del convenio, es necesario que las dos entidades establezcan un mecanismo de carácter administrativo, mediante el cual se coordine el flujo de información, de tal manera que se tenga la información suficiente y oportuna para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones.

Las operaciones recíprocas corresponden a las cuentas, 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS con 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, las cuales deben conciliar y reportar, con el 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.

\*\*\*



**2453- Recursos recibidos en administración**

CONCEPTO 200912-137732 del 29-01-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1470</b> Otros deudores
		1.3	<b>2425</b> Acreedores
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 2009-1189 celebrado con el Municipio de Floridablanca (Santander) para la construcción y mejoramiento de la red de acueducto y alcantarillado sanitario y pluvial	
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1470</b> Otros deudores
		1.3	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
		1.4	<b>2425</b> Acreedores
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 134-2009 celebrado con el Municipio de Guapotá para el mejoramiento de los acueductos	

Doctor  
 ORLANDO MILLÁN AGUILAR  
 Director Administrativo  
 Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de San Gil  
 ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P  
 San Gil (Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137732, mediante el cual consulta el registro contable relativo al reconocimiento de las transacciones que se originan como resultado de la ejecución del convenio interadministrativo No. 2009-1189 suscrito entre el municipio de Floridablanca (Santander) y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de San Gil ACUASÁN E.I.C.E.-E.S.P y del contrato interadministrativo No.134-2009 suscrito entre el municipio de Guapotá y ACUASÁN E.I.C.E.-E.S.P.

**CONSIDERACIONES**

Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario conocer los términos en que fueron suscritos tanto el contrato como el convenio, para establecer con precisión su objeto, así como los derechos y obligaciones de las partes, como se detalla a continuación:

**1. Convenio Interadministrativo No. 2009-1189**

Conforme a la cláusula primera, el objeto del convenio es: *“aunar esfuerzos entre el municipio de Floridablanca y ACUASAN para la adecuación, reposición, construcción y mejoramiento de la red de acueducto, alcantarillado sanitario y pluvial para el sector urbano y rural del municipio de Floridablanca (Santander), de acuerdo con los proyectos y especificaciones entregadas en el anexo por el municipio de Floridablanca”*.

La cláusula tercera del convenio señala el valor del mismo, así: *“Para todos los efectos legales y fiscales el valor del presente convenio se establece en la suma de DOCE MIL QUINIENTOS SESENTA MILLONES (\$12.560.000.000) MCTE (...). PARÁGRAFO 1º ACUASAN EICE ESSP cobrará el 1% del valor acordado en el presente documento, el cual se reconocerá como costos de administración. PARÁGRAFO 2º El valor acordado en el presente documento cubre los costos de legalización administrativa gravámenes e impuestos ocasionados por el cumplimiento del objeto convencional”*. (Subrayado fuera de contexto).

La cláusula cuarta del citado convenio, detalla la forma de pago: *“El valor convenido en la cláusula tercera del presente documento será girado por parte del Municipio de Floridablanca de la siguiente manera: El 50% una vez perfeccionado y legalizado el presente convenio previa suscripción del acta de iniciación, 30% al cumplir los dos primeros meses de ejecución y el 20% restante previa terminación del contrato y mediante acta de cumplimiento por parte del supervisor. PARÁGRAFO: ACUASÁN, abrirá una cuenta especial, con el fin de manejar los recursos del convenio, a nombre del convenio de la cual tendrá la obligación de informar al Municipio sobre los pagos realizados”*. (Subrayado fuera de contexto).

En relación con las obligaciones de las partes, la cláusula sexta define que ACUASAN se obliga a: *“(…) 4) Teniendo como base el presente convenio, incorporar el presupuesto de ACUASAN la totalidad de los recursos aportados por el MUNICIPIO. (...) 8) Destinar los recursos de apoyo financiero en forma exclusiva mediante contratos de obra, mano de obra, o suministro según se requiera, bajo su entera responsabilidad y dirección de acuerdo con lo dispuesto por la ley; (...)”*. Por su parte el municipio de Floridablanca se obliga a: *“1) Aportar la suma acordada en el plazo aquí convenido. (...)”*

**2. Contrato Interadministrativo No. 134-2009**

En la cláusula primera, el objeto del contrato es: *“Aunar esfuerzos continuos y de cooperación interadministrativa de las partes para la ejecución del proyecto denominado “Construcción de obras para el mejoramiento de los acueductos Morario, urbano y sector de Monserrate, sistemas individuales para la disposición final de aguas residuales en el sector urbano y rural de alcantarillado sanitario comprendido entre el pozo 81 al 85 de acuerdo al plan maestro del municipio de Guapotá, Departamento de Santander, según lo contemplado en el estudio de conveniencia y oportunidad anexo y el proyecto radicado, los cuales hacen parte integral del presente documento.”*

La cláusula tercera del contrato señala el valor y forma de pago así: *“Para todos los efectos del presente convenio tendrá un valor de CIENTO CUARENTA Y OCHO MILLONES OCHOCIENTOS DIECIOCHO MIL TRESCIENTOS”*.

TOS DOCE MIL PESOS MCTE (\$148.818.312,00), que serán aportados en un cien por ciento por el MUNICIPIO con cargo a los certificados de disponibilidad presupuestal números 11000028 y 11000029 fechados del 5 de Noviembre de 2009. **PARÁGRAFO UNO:** ACUASAN E.I.C.E –ESP cobrará el TRES POR CIENTO (3%) del valor acordado en el presente documento, el cual será reconocido como costos de administración. **PARÁGRAFO DOS:** El valor acordado en el presente documento cubre todos los costos de legalización administrativa, gravámenes e impuestos ocasionados por el cumplimiento del objeto del convenio. El municipio pagará a ACUASAN la suma de CIENTO CUARENTA Y OCHO MILLONES OCHOCIENTOS DIECIOCHO MIL TRESCIENTOS DOCE PESOS MCTE (\$148.818.312,00) por el sistema de precios unitarios fijos sin fórmula de reajuste, así: a) el MUNICIPIO concederá anticipo equivalente al 50% del valor total del contrato o sea la suma de SETENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS NUEVE MIL CIENTO CINCUENTA Y SEIS PESOS MCTE (\$74.409.156=) que serán cancelados con la expedición del correspondiente registro Presupuestal y la aprobación de la Garantía Única, b) el saldo restante mediante la suscripción de actas de recibo parcial de avance de obra en la ejecución de las actividades previstas en cada uno de los presupuestos que hacen parte integral del proyecto BPIN radicado bajo el número 2009-068-322-0018, hasta su culminación, mediante la suscripción de actas de recibo final a entera satisfacción del municipio, previa presentación de la cuenta de cobro y/o factura con todos los soportes que aseguren que la obra fue ejecutada, a entera satisfacción del interventor, (...)” (Subrayado fuera de contexto).

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 de Contabilidad Pública, 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”. (...)

#### (...) 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 reciba el bien o servicio, o 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: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. (...)

#### (...) 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).

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe cada una de las siguientes cuentas:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-CAJA y 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR, 14-DEUDORES, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL Y 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS”.<sup>12</sup>

1470-OTROS DEUDORES: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”.

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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-PLANTA

<sup>12</sup> Modificado por la Resolución 585/2009, expedida por la Contaduría General de la Nación.

*Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, 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”.*

*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.”

*2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN “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.”

El numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos-RCP, respecto de la utilización de las subcuentas denominadas “otros” establece 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”. (...)

## CONCLUSIÓN

### **1. Convenio Interadministrativo No. 2009-1189 suscrito entre ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P y el Municipio de Floridablanca (Santander)**

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta la forma de pago establecida en el convenio interadministrativo No. 2009-1189, el tratamiento contable de los dos primeros desembolsos, es decir el 50% y el 30%, es el siguiente:

ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P debe registrar 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.

Por su parte, el Municipio de Floridablanca debe reconocer los recursos entregados, registrando 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 los pagos por la ejecución de las obras, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P, debe reconocer la adquisición de bienes y servicios, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el último desembolso se realiza en las siguientes condiciones “ (...) el 20% restante previa terminación del contrato y mediante acta de cumplimiento por parte del supervisor” (...), el tratamiento contable de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P para la adquisición de bienes y servicios, para el desarrollo del convenio, se realiza de-

bitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez el Municipio de Floridablanca realice el giro de los recursos, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En la cláusula tercera el párrafo 1º del convenio interadministrativo expresa: “ACUASAN EICE ESSP cobrará el 1% del valor acordado en el presente documento, el cual se reconocerá como costos de administración”.

En consecuencia y teniendo en cuenta que los ingresos de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P no se relacionan con la prestación de servicios, sino que corresponde a ingresos por administración de recursos de terceros, estos deben ser reconocidos con un débito en la subcuenta 147072-Comisiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 480813-Comisiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Si el pago de la comisión, se realiza con cargo a los recursos recibidos en administración, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P. debe registrar un débito en la subcuenta 245301-en administración de la cuenta, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 147072-Comisiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En caso de que ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P., reciba el pago directo de la comisión, registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 147072-Comisiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte el Municipio de Floridablanca para reconocer la causación de la comisión a favor de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P., registra un débito en la subcuenta 580237-Comisiones sobre depósitos en administración de la cuenta 5802-COMISIONES, y un crédito, en la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, si la comisión se carga a los recursos entregados en administración registra un débito en la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito en la 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si el pago de la comisión se realiza por giro directo del Municipio a la empresa ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P, registra un débito en la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES, un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez el Municipio reciba las obras terminadas registra 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 subcuentas la 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **2. Contrato Interadministrativo No. 134-2009 suscrito entre ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P y el Municipio de Guapotá (Santander)**

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, y la forma de pago establecida en el contrato interadministrativo No. 134-2009 el tratamiento contable del primer desembolso que es del 50%, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Municipio de Guapotá, debe reconocer los recursos entregados, 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 los pagos por la ejecución de las obras, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P., debe reconocer la adquisición de bienes y servicios, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto de los siguientes desembolsos, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P. debe tener en cuenta que el Municipio de Guapotá realiza los giros con base en actas parciales de entrega lo que determina los siguientes registros:

La adquisición de bienes y servicios, se reconoce debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez el Municipio de Guapotá realice el giro de los recursos, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P. registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En la cláusula tercera el parágrafo 1 del contrato interadministrativo expresa: *“ACUASÁN EICE ESSP cobrará el 3% del valor acordado en el presente documento, el cual será reconocido como costos de administración”.*

En consecuencia y teniendo en cuenta que los ingresos de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P no se relacionan con la prestación de servicios, sino que corresponde a ingresos por administración de recursos de terceros, estos deben ser reconocidos con un débito en la subcuenta 147072-Comisiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Si el pago de la comisión, se realiza con cargo a los recursos recibidos en administración, ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P. debe registrar un débito en la subcuenta 245301-en administración de la cuenta, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 147072-Comisiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En caso que ACUASÁN E.I.C.E.-E.S.P. reciba el pago directo de la comisión, registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 147072-Comisiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte el Municipio de Guapotá para reconocer la causación de la comisión a favor de ACUASÁN E.I.C.E.-E.S.P. registra un débito en la subcuenta 580237-Comisiones sobre depósitos en administración de la cuenta 5802-COMISIONES, y un crédito, en la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, con el pago de la comisión, si se carga a los recursos entregados en administración registra un débito en la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito en la 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si el pago de la comisión se realiza por giro directo del Municipio a la empresa ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P., registra un débito en la subcuenta 242551-COMISIONES de la cuenta 2425-acreedores, un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con respecto a las entregas parciales de la obra por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P., al Municipio, este las reconoce con 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.

Ahora bien, una vez el Municipio reciba las obras terminadas reconoce 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 subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

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.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20102- 140648 del 26-03-10</b>			
Este concepto fue dejado sin vigencia por el concepto 201011-148429 del 09-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1615</b> Construcciones en curso
1.3	<b>1640</b> Edificaciones		
<b>Subtema</b>		Reconocimiento del Convenio Interadministrativo de Cooperación para la remodelación del área administrativa del Hospital San Agustín de Fonseca celebrado con el Departamento de La Guajira	

Doctor

JOHAN ENRIQUE MERCADO FRÍAS

Contador Público

Hospital San Agustín de Fonseca (HSAF)

Riohacha (Guajira)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20102-140648 en la cual consulta el reconocimiento contable de los recursos recibidos por el Hospital San Agustín de Fonseca, de parte del Departamento de la Guajira, en desarrollo del Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 143 de 2009, cuyo objeto es: *“Aunar esfuerzos para la*

*remodelación del área administrativa –casa rosada de la E.S.E. Hospital San Agustín del Municipio de Fonseca, Departamento de La Guajira”.* Adicionalmente, en relación con lo estipulado en el contrato, consulta *“¿Cómo se contabiliza la obligación con la empresa constructora dado de (sic) que es una obra que está comenzando y ya se le giró el 50% del contrato?”.*

Cabe agregar, que en la consulta se señala que: “el valor total del convenio es igual a la obligación con la empresa constructora. La infraestructura fue demolida en su totalidad para hacer una nueva”.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Las cláusulas cuarta y quinta del Convenio Interadministrativo No. 143 de 2009, celebrado entre el Hospital San Agustín de Fonseca y el Departamento de La Guajira, cuyo objeto es el de “AUNAR ESFUERZOS PARA LA REMODELACIÓN DEL ÁREA ADMINISTRATIVA –CASA ROSADA DE LA E.S.E. HOSPITAL SAN AGUSTÍN DEL MUNICIPIO DE FONSECA, DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA”, respecto a la Administración y Ejecución del Convenio, y al Valor del Convenio y Giro de Aportes indican que:

“(…) **CUARTA.** (...) *La administración y ejecución del presente convenio estará a cargo de EL HOSPITAL, bajo las características y lineamientos trazados por las partes.* (...) **QUINTA.** (...) *El presente convenio tiene un valor de CUATROCIENTOS SEIS MILLONES DE PESOS (\$406.000.000.000,00) M. L., aportados por EL DEPARTAMENTO, los cuales girará a EL HOSPITAL (...) por concepto de mejoramiento y mantenimiento de la infraestructura de Hospitales, centros y puestos de salud en atención a la calidad de la salud. GIRO DE APORTES: EL DEPARTAMENTO girará el valor de su aporte descrito en esta cláusula a EL HOSPITAL, una vez perfeccionado y legalizado el presente convenio, y se acredite, por parte de EL HOSPITAL, la certificación de Apertura de una Cuenta Especial denominada: “CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DPTO. DE LA GUAJIRA- E.S.E. HOSPITAL SAN AGUSTÍN DE FONSECA”, cuenta Especial que deberá certificarse por parte de la Entidad Bancaria respectiva y dicho documento formará parte integral del presente convenio. Allí se depositará la totalidad de los recursos aportados para este convenio (...).*”(Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula sexta del mismo convenio, en relación con las Obligaciones de las partes, indica que:

“**1. EL DEPARTAMENTO:** (...) **b)** Realizar el seguimiento del convenio a través de la interventoría o supervisión que se designe para el efecto. (...) **2. EL HOSPITAL:** (...) **b)** Entregar la información solicitada por la interventoría o supervisión, al igual que facilitar el seguimiento y la evaluación del proyecto en ejecución. (...) **d)** Rendir informe técnico y financiero a **EL DEPARTAMENTO**, acerca del manejo e inversión de los recursos entregados por razón de este Convenio. **e)** Suministrar la información requerida y relacionada con la ejecución del presente convenio a los organismos de control, cuando así lo soliciten estas entidades”.

Desde el punto de vista contable los párrafos 141 y 204, incluidos en las Normas técnicas relativas a los activos y pasivos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP- del Régimen de Contabilidad Pública-RCP- señalan que:

“141. (...) *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.*

(...)

204. *Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.* (Subrayado fuera del texto).

En este orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el RCP, incluye las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la cual “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República”.

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...) La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual “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”.

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, la cual “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”.

1640-EDIFICACIONES, la cual “Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”.

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual “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”.

### CONCLUSIÓN

El reconocimiento contable de los hechos relacionados con el convenio, tanto para el Hospital como para el Departamento, se ilustra a continuación.

El reconocimiento contable de la totalidad de los recursos recibidos por el Hospital San Agustín de Fonseca, de parte del Departamento de La Guajira, en desarrollo del Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 143 de 2009, se realiza mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la 245301-En administración, correspondiente a la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Departamento reconoce la entrega de los recursos mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, correspondiente a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento en que el Hospital le gira a la constructora el 50% del valor del contrato, el Hospital debe reconocer contablemente aquel avance entregado de forma anticipada a la constructora. Este registro se realiza mediante un débito a la subcuenta 142014-Anticipos para construcción de infraestructura, correspondiente a la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y contrapartida a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en la medida en que se ejecuta la obra por parte del contratista, el Hospital realiza un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 142014-Anticipos para construcción de infraestructura, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. A su vez, teniendo en cuenta que el objeto del convenio es remodelar el área administrativa del Hospital, este debe proceder a reconocer la construcción en curso mediante un débito a la subcuenta 161501-Edificaciones, correspondiente a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito a la 325525-Bienes, correspondiente a la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte, a medida que el Hospital va aplicando los fondos entregados, el Departamento debe proceder a reconocer el valor de los recursos ejecutados según lo pactado en el convenio, este hecho debe reconocerse mediante un débito a la subcuenta 550211-Fortalecimiento institucional para la prestación de servicios de salud, de la cuenta 5502-SA-

LUD, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Al finalizar el contrato, el objeto del convenio debe haberse cumplido, por lo tanto, las cuentas asociadas a los recursos recibidos y entregados en administración deben ser coincidentes y, adicionalmente, el Hospital debe reclasificar la edificación, mediante un débito a la subcuenta correspondiente a la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito a la subcuenta 161501-Edificaciones, correspondiente a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por último, de conformidad con los términos establecidos en el convenio, es necesario que las dos entidades establezcan un mecanismo de carácter administrativo mediante el cual se coordine el flujo de información, de tal manera que se tenga la información suficiente y oportuna para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones.

Lo anterior implica que las operaciones recíprocas que corresponden a las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, deban conciliarse y reportarse adecuadamente, con el fin de evitar diferencias que puedan presentarse en el proceso de consolidación de la información contable, realizado por la Contaduría General de la Nación. Por otra parte, las cuentas relacionadas con el gasto, causadas por el Departamento, y del patrimonio, causadas por el Hospital al incorporar la construcción en curso, no dan lugar a reporte como Operaciones recíprocas.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140674 del 29-04-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		Tema	1.1 1.2 1.3 1.4
	Subtema		Reconocimiento contable por parte de la Asociación Aeropuerto del Café de los recursos recibidos de la Aeronáutica Civil, INFIMANIZALEZ e INFICALDAS para la construcción del Aeropuerto del Café y para atender gastos de funcionamiento

Doctora  
SOHÉ MUÑOZ OROZCO  
Contadora  
Asociación Aeropuerto del Café  
Manizales (Caldas)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140674, en la cual consulta el tratamiento contable de los recursos recibidos de parte de la Aeronáutica Civil, INFIMANIZALEZ e INFICALDAS para la construcción del Aeropuerto del Café. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Manifiesta en su comunicación que "La Asociación Aeropuerto del Café, se constituyó como una Asociación de entidades públicas en los términos del parágrafo del artículo 49 y el artículo (sic) de la Ley 489 de 1998, entidad descentralizada de segundo grado, adscrita al Departamento de Caldas. Las entidades que participaron en la constitución de la Asociación fueron las siguientes: Gobernación de Caldas, Alcaldía de Manizales, Alcaldía de Palestina, Inficaldas e Infimanizalez.

Por fuera de los aportes con los que concurrieron INFICALDAS e INFIMANIZALEZ en la constitución de la Asociación, que fueron de

\$5.000.000 cada uno, estos proveen por partes iguales los dineros requeridos para la construcción de la obra, entre los cuales se entienden incluidos los necesarios para su funcionamiento.

A través del documento CONPES 3586 del 11 de mayo de 2009, se consideró el Aeropuerto del Café como un proyecto de interés Nacional.

De acuerdo con el documento CONPES, el Ministerio de Hacienda se comprometió a desembolsar la suma de \$120.000.000.000 (Ciento veinte mil millones de pesos Mcte), a través de la Aeronáutica Civil.

Lo anterior, se protocolizó mediante los convenios interadministrativos 8000331-OK-2009 y 9000180-OK-2009 celebrados entre la Asociación del Café y la Aeronáutica Civil.

La Asociación está ejecutando una obra de ingeniería sin que dichos convenios impliquen contraprestación alguna para las partes, pues el mismo se rige por la Ley 489 del 98 y hace relación a la unión de esfuerzos para desarrollar un objetivo común".

Por su parte, el artículo 4º de los Estatutos de la Asociación Aeropuerto del Café señala que *"El objeto fundamental de ASOCIACIÓN AEROPUERTO DEL CAFÉ en beneficio de los asociados y la comunidad en general, será el de construir un aeropuerto en el Municipio de Palestina, Caldas, que se llamará AEROPUERTO DEL CAFÉ"*.

De otro lado, el numeral 8º de los principios de contabilidad pública, contenidos en el Marco Conceptual del Plan General 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. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

El Título I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP plantea que el Catálogo General de Cuentas-CGC *"Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública"*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN *"Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración"*.

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"*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que no obstante la Asociación Aeropuerto del Café se creó con el objeto de construir el Aeropuerto del Café, debe diferenciar los ingresos que percibe para su funcionamiento administrativo y operativo, de aquellos que recibe y que son destinados directamente a la construcción de la infraestructura aeroportuaria.

En ese sentido, los recursos recibidos por la Asociación Aeropuerto del Café de parte de la Aeronáutica Civil, el Instituto de Financiamiento, Pro-

moción y Desarrollo de Caldas-INFICALDAS y del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manizales-INFIMANIZALES, para la construcción del Aeropuerto del Café, deben reconocerse mediante 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. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Asociación no será la propietaria de la infraestructura construida.

A medida que se van ejecutando los recursos en la construcción de la infraestructura aeroportuaria, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, reconocerá el valor de la infraestructura aeroportuaria construida en cuentas de orden acreedoras de control mediante un débito en la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, y un crédito en la subcuenta 935501-Pasivos, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Alternamente, los recursos recibidos por la Asociación de parte de INFICALDAS e INFIMANIZALES para que sean destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la entidad deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, una vez le sea notificado que le transferirán dichos recursos.

Ahora, una vez le sean girados los recursos a la Asociación, esta reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Así mismo, la Asociación deberá reconocer las erogaciones efectuadas para su funcionamiento atendiendo la clasificación de los gastos de conformidad con la Clase 5-GASTOS del Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20104-142051 del 18-06-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración <b>1605</b> Terrenos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los convenios interadministrativos, para la adquisición de predios que permitan la protección de las microcuencas La Tablona y/o La Calabaza, y conservación de áreas en las zonas de la cuenca del Río Guachiria suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y el municipio de Yopal y WINCHESTER OIL AND GAS S.A.-WOGSA respectivamente.
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1470</b> Otros deudores <b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de CORPORINOQUIA de la causación de los ingresos por papelería, descontados directamente al tercero al momento de elaborar el comprobante de pago
<b>3</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 1.3	<b>1110</b> Depósitos en instituciones financieras <b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado <b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los recursos recibidos por CORPORINOQUIA, por concepto de los Derechos de Publicación cancelados por los contratistas para efectuar la publicación de su contrato en la Gaceta Oficial de la entidad
<b>4</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1.	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de CORPORINOQUIA del cobro adicional por comisión bancaria que se hace efectivo si el deudor cancela su obligación en una plaza diferente a la de la sede del banco
<b>5</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1. 1.2	<b>4815</b> Ajuste de ejercicios anteriores <b>5815</b> Ajuste de ejercicios anteriores
	<b>Subtema</b>		Realización de ajustes, en un periodo contable posterior, a ingresos o gastos, por mayores valores registrados o porque se utilizaron inadecuadamente las cuentas que conforman el grupo

Doctora

YANNETH CONSTANZA HOLGUÍN SUÁREZ

Jefe de Control Interno

Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía (CORPORINOQUIA)

Yopal (Casanare)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142051 en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. La entidad celebra convenios interadministrativos con otras entidades del gobierno general, donde se compromete a realizar unas actividades y en la forma de pago se pacta la entrega de unos aportes. Por tanto, pregunta: ¿Cómo se deben reconocer contablemente los convenios celebrados con otras entidades del gobierno general?
2. ¿Cómo se debe realizar la causación de los ingresos por papelería, los cuales se descuentan directamente al tercero al momento de elaborar el comprobante de pago?
3. Uno de los requisitos para el perfeccionamiento de los contratos es publicarlos en la gaceta de la Corporación, el recaudo de este dinero

se venía registrando directamente afectando la cuenta de caja, razón por la cual consulta si es correcto el tratamiento contable que se ha aplicado. Es de anotar que mediante correo electrónico, la entidad informa que recibe los dineros de los contratistas de manera anticipada, dado que la publicación se efectúa trimestralmente.

4. En las facturas expedidas por la entidad se liquida un cobro adicional para cubrir la comisión bancaria, el cual se hará efectivo si el deudor cancela su obligación en una plaza diferente a la de la sede del banco. Por lo anterior, consulta ¿cómo debe realizar el reconocimiento de este concepto en la contabilidad?

Es de anotar que mediante correo electrónico la Doctora Sandra Lara, Contadora de CORPORINOQUIA, informa que en el momento de expedir la factura, la entidad registra el cobro adicional en cuentas de orden, dado que está sujeto a una situación incierta.



5. Al realizar una corrección de un ingreso por error en una cuenta contable, anulación de una factura, entre otros, se solicita anular el comprobante de ingreso y realizar el ajuste contable correspondiente debitando la cuenta de ingreso inicialmente afectada. Por tanto, consulta si es correcto el procedimiento realizado por la entidad, dado que de acuerdo con la dinámica del grupo 41-INGRESOS FISCALES, esta cuenta se debita únicamente con la cancelación del saldo al cierre de la vigencia?

Así mismo, para el caso de los gastos en el proceso normal de operaciones se anula una orden de pago, se reclasifica una cuenta de gasto a otra cuenta, entre otros, y se procede a realizar el ajuste contable correspondiente acreditando la cuenta de gasto inicialmente afectada. Por tanto, consulta si es correcto este procedimiento, dado que las dinámicas de las cuentas de gasto indican que se acreditan únicamente con la cancelación de los saldos al cierre de la vigencia?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. Recursos recibidos en administración

#### 1.1. Convenio Interadministrativo

Las cláusulas primera, segunda, tercera, quinta y décima séptima del Convenio Interadministrativo No. 100-15-08-027 de 2008, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y el municipio de Yopal, para la adquisición de predios que permitan la protección de las microcuencas La Tablona y/o La Calabozza, establecen:

*"CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO: El objeto del presente convenio es: Aunar esfuerzos financieros, técnicos, administrativos y operativos de las partes, para adquirir predios localizados en las microcuencas: La Tablona y/o La Calabozza, abastecedoras del acueducto municipal de Yopal. El presente convenio constituye el acuerdo total entre las partes (...).*

*CLÁUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: (...)*  
*1. Desembolsar a Corporinoquia recursos por un valor de QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS MIL PESOS MDA.CTE. (\$548.600.000.00), para la adquisición de predios. 2. Realizar la interventoría o supervisión de contrato (...)*  
*4. Suscribir las correspondientes actas como lo es el acta de inicio, las actas parciales y Acta liquidación del convenio, una vez cumplidas las obligaciones del mismo.*

*CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE CORPORINOQUIA: (...)*  
*1. Actuar como ejecutor del Convenio. 2. Efectuar la apertura de una cuenta bancaria donde se manejarán los recursos aprobados y aportados por el convenio. 3. Garantizar la ejecución del convenio, a través de personal de la Corporación y/o mediante contratos de consultoría para la identificación de los predios a adquirir (...)*  
*5. A través del comité técnico, administrativo y financiero conformado mantener informado al MUNICIPIO de los avances del proceso de adquisición de tierras (...)*  
*7. Presentar los informes técnicos y financieros de avances y ejecución del convenio. (...)*  
*10. Legalización y adquisición de los predios (...)*  
*12. Realizar su aporte en bienes y servicios.*

*CLÁUSULA QUINTA.-APORTES: a) El aporte que realizará CORPORINOQUIA para la ejecución del presente convenio será por un valor de CATORCE MILLONES SEISCIENTOS MIL PESOS MDA.CTE (\$14.600.000.00), en bienes y servicios, representados de la siguiente manera: Contratación de un Profesional en derecho por dos (2) meses, (...), Contratación de un Ingeniero forestal por dos (2) meses (...), Topografía (...) y Transporte (...)*  
*b) El aporte del Municipio será la suma de QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS MIL PESOS MDA.CTE (\$548.600.000.00, quien procederá a consignar sus aportes*

*en el cien (100%) por ciento de la totalidad de los mismos una vez perfeccionado el presente convenio y previa certificación en la que conste que CORPORINOQUIA, ha efectuado la apertura de la cuenta bancaria separada para el manejo de los recursos (...)*

(...)

*CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA.-Registros contables: En cumplimiento de la Carta Circular Externa 023 de fecha 16 de marzo de 1998, de la Contaduría General de la Nación, y por ser la CORPORINOQUIA, la entidad ejecutora de la inversión correspondiente a esta efectuar los registros contables". (Subrayado fuera de texto).*

Es de anotar que, de acuerdo con la información suministrada mediante correo electrónico por la Doctora Sandra Lara, Contadora de CORPORINOQUIA, en virtud de este convenio, los predios se compran a nombre de CORPORINOQUIA.

### 1.2. Convenio Interinstitucional

La consideración quinta y las cláusulas primera, segunda, tercera y cuarta del Convenio Interinstitucional 100-15-10-002 del 18 de enero de 2010, celebrado entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y WINCHESTER OIL AND GAS S.A.-WOGSA", establecen:

*"Que CORPORINOQUIA ha considerado efectuar un convenio de inversión para la incorporación de los recursos correspondientes a la ejecución de la inversión del 1% que corresponden al compromiso de WOGSA por la construcción y perforación de los proyectos del Bloque de Perforación Exploratoria Yamu; Pozos Carupana 2 y Carupana 3.*

(...)

*CLÁUSULA PRIMERA-Objeto-Ejecutar de conformidad con este Convenio la compra de predios para conservación de áreas en las zonas de la cuenca del Río Guachiría, para cumplir con los siguientes requerimientos:*

**1.** *Cumplimiento del Plan de Inversión del 1% exigido por el Ministerio de acuerdo a lo que disponen los artículos primero, segundo y tercero del Auto 1326 del 8 de 2009.*

**2.** *Cumplimiento de la obligación de compensación por medio de la adquisición de predios exigida por el Ministerio de acuerdo con los artículos primero, segundo y tercero del Auto 1326 de Mayo de 2009.*

**3.** *Cumplimiento de la obligación de compensación por medio de la adquisición de predios exigida por los permisos otorgados por Corporinoquia en el desarrollo del proyecto de perforación exploratoria del Pozo Carupana 1.*

En desarrollo de este objeto, el CONVENIO incorpora la realización de las siguientes actividades:

**4.** *Compra de predios en la cuenca del Río Guachiría, seleccionados teniendo en cuenta los lineamientos establecidos por Corporinoquia.*

**5.** *La negociación, trámite de escrituración y registro de los predios adquiridos serán realizadas y pagadas en su totalidad por Corporinoquia, de conformidad con las políticas y normas legales que le sean aplicables.*

*CLÁUSULA SEGUNDA-Valor. El presente convenio tiene un valor total de ciento noventa y cuatro millones setecientos sesenta mil ochenta y dos pesos (\$194.760.082).*

*CLÁUSULA TERCERA-Obligaciones de las partes*

(...)

Son obligaciones de WOGSA en este convenio las siguientes:

**6.** Entregar a Corporinoquia la suma de ciento noventa y cuatro millones setecientos sesenta mil ochenta y dos pesos (\$194.760.082) en dos plazos establecidos en el cronograma del Convenio (...).

**7.** El dinero será desembolsado mediante consignación o transferencia en la cuenta bancaria especial que Corporinoquia abrirá para tal efecto.

**8.** Realizar control de las diferentes etapas del proceso de adquisición hasta la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos correspondiente, a nombre de Corporinoquia.

**9.** Firmar actas parciales de cumplimiento y final de ejecución del convenio.

Son obligaciones de Corporinoquia en este convenio las siguientes:

**10.** Adelantar la negociación y compra de predios en la Cuenca del Río Guachiria con los recursos asignados por WOGSA, con titulación de los mismos a nombre de Corporinoquia.

**11.** Mantener, conservar e inducir a la recuperación del bosque natural de los predios que se adquieran con los recursos asignados por WOGSA, de manera que sirvan de zona de recarga hídrica de la cuenca del río Guachiria.

**12.** Entregar reporte mensual de avance de negociación, compra, registro y costos.

**13.** Expedir a WOGSA la certificación que permita soportar ante el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial el cumplimiento de la inversión del 1% requerida (...) por la construcción y perforación de los pozos exploratorios Carupana 2 y Carupana 3 (...)

**14.** Expedir a WOGSA la certificación que permita soportar ante el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial el cumplimiento de la adquisición de predios (...) como actividad de cumplimiento de la compensación establecida en la licencia 580 de 5 de Mayo de 2005 y sus posteriores modificaciones.

**15.** Expedir a WOGSA la certificación que permita soportar el cumplimiento de las actividades de cumplimiento de la compensación exigidas por Corporinoquia.

#### CLÁUSULA CUARTA-Duración

El presente convenio terminará una vez Corporinoquia haya inscrito en el folio de matrícula inmobiliaria la totalidad de los predios adquiridos a su nombre en virtud de este Convenio, por los montos establecidos en la cláusulas primera y segunda del mismo, (...). (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los párrafos 132, 223 y 282 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las

adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico.

(...)

223. (...) 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.

(...)

282. (...) 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)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

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

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "(...) 2-El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado". Y se acredita con: "1-El valor de los recursos recibidos".

#### 2. Otros ingresos y ajustes de cuentas de ingreso y cuentas de gasto

Los párrafos 117, 152, 236, 237, 239, 271, 281 y 291 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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.

(...)

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.

(...)

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.

237. Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías.

(...)

239. Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de garantías.

(...)

271. 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, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

(...)

281. Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario.

(...)

291. Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1470-OTROS DEUDORES: "Representa 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 (...).

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras".

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio (...)". Y se acredita con: "1- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos".

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS:

"Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción".

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".

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección".

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "1- El valor de los ajustes por mayores valores causados (...)". Y se acredita con: "1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores. 2- El valor de los ajustes por menores valores causados".

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con "1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores. 2-El valor de los ajustes por menores valores causados. Y se acredita con: "1- El valor de los ajustes por mayores valores causados (...)". (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

### Pregunta 1. Convenios Interadministrativos

#### 1.1. Convenio Interadministrativo 100-15-08-027 de 2008, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y el municipio de Yopal

Los recursos recibidos por CORPORINOQUIA en virtud del convenio celebrado con el municipio de Yopal, se registran mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que CORPORINOQUIA es la entidad encargada de la administración y de suministrar los informes sobre la ejecución de los recursos.

En la medida en que se ejecute el objeto del convenio, se reconocerá la disminución de los depósitos con la entrega de los respectivos informes y actas de ejecución, para lo cual debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el municipio de Yopal deberá reconocer los recursos entregados a CORPORINOQUIA, mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los recursos entregados en administración deberán ser disminuidos en la medida que CORPORINOQUIA entregue los informes

y se elaboren las actas de avance en la ejecución del convenio, mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, si se trata de recursos destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas del medio ambiente, en caso contrario, se reconocerá un gasto de operación en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los bienes son propiedad de la Corporación en la medida en que se vayan adquiriendo los bienes y se formalice su propiedad, se deben incorporar en la contabilidad de esta entidad, mediante un débito a la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Respecto a los recursos que aporta CORPORINOQUIA al convenio, los cuales corresponden a la contratación de personal especializado, topografía y gastos de transporte, se deben reconocer como un mayor valor del bien, en concordancia con el párrafo 132 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, mediante un débito a la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Es de anotar que respecto a los registros contables cada entidad participante del convenio debe realizar los registros correspondientes como se indica en las conclusiones de esta consulta, dado que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se constituyen en registros de una operación recíproca entre el municipio de Yopal y CORPORINOQUIA, la cual es objeto de reporte en el formato definido por la Contaduría General de la Nación, por parte de cada una de las entidades contables públicas.

De otra parte, le informamos que la Circular Externa 023 de 1998 fue derogada por la Resolución 322 de 2004, y esta a su vez fue derogada por la Resolución 555 de 2006, razón por la cual para efectos de establecer los tratamientos contables de las diferentes operaciones realizadas por la entidad, debe observar el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, dichos documentos se encuentran disponibles en el link "RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA" de nuestra página web [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co).

### **1.2. Convenio Interinstitucional 100-15-10-002 del 18 de enero de 2010, celebrado entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y "WINCHESTER OIL AND GAS S.A."**

Las obligaciones de WOGSA en relación con la compensación forestal por el uso y aprovechamiento de los recursos naturales, no representan recursos para CORPORINOQUIA, toda vez que son actividades que la petrolera debe realizar directamente en las zonas ambientales afectadas con ocasión de la explotación derivada de la licencia otorgada por el Ministerio del Medio Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y el permiso de vertimiento de aguas residuales industriales.

Ahora bien, teniendo en cuenta que para la compra de unos predios con el fin de conmutar las obligaciones de la compensación forestal antes referidas, WOGSA celebró un convenio con CORPORINOQUIA, a efectos de entregarle unos recursos para que esta última los administre y realice la compra de tales predios, los recursos recibidos de WOGSA en virtud de dicho convenio se registran mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 245301-En

administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se ejecute el objeto del convenio, se revelará la disminución de los depósitos con la entrega de los respectivos informes y actas de avance de ejecución, para lo cual debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, dado que en virtud del convenio CORPORINOQUIA es la titular de los bienes, una vez se haya formalizado la propiedad, CORPORINOQUIA debe proceder a incorporar los bienes mediante un débito a la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

De otra parte, se debe tener en cuenta que este registro no genera operación recíproca objeto de reporte a la Contaduría General de la Nación, dado que WOGSA es una entidad privada.

### **Pregunta 2. Papelería**

En virtud del principio de devengo o causación contenido en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, los ingresos recibidos por CORPORINOQUIA por concepto de papelería, se deben causar mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, con independencia de que el recaudo se genere de forma inmediata.

Una vez se reciba el pago, se debe proceder a cancelar la cuenta por cobrar mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1105-CAJA U 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

### **Pregunta 3. Derechos de publicación**

En lo relacionado con los recursos recibidos por CORPORINOQUIA, por concepto de los Derechos de Publicación cancelados por los contratistas para efectuar la publicación de su contrato en la Gaceta Oficial de la entidad, 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 CORPORINOQUIA recaude los recursos, debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez, CORPORINOQUIA preste el servicio, es decir publique en la gaceta oficial los contratos, 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 un crédito a la subcuenta 480806-PUBLICACIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

### **Pregunta 4. Comisión Bancaria**

En el caso de que se haga efectivo el cobro de la comisión bancaria porque los deudores de CORPORINOQUIA realizan la consignación en una plaza diferente a la de la sede del banco, se debe reconocer mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Así mismo, se debe tener en cuenta que cuando el saldo de las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

**Pregunta 5. Ajuste de cuentas de ingreso y de gasto**

Cuando se deban realizar ajustes a los ingresos por mayores valores registrados o porque se utilizaron inadecuadamente las cuentas que los conforman, se debe proceder a efectuar el ajuste correspondiente, debitando la cuenta y subcuenta de los ingresos inicialmente afectada, siempre que el ajuste se produzca en el mismo período contable en el que se cometió el error. Lo anterior, con independencia de que las dinámicas de las cuentas de ingresos no señalen expresamente que estas deben debitarse en estos casos. Ahora bien, si la corrección se efectúa en un período contable posterior, el ajuste se debe realizar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la cuenta y subcuenta que refleja el concepto respectivo.

Para el caso de los gastos cuando se deban realizar ajustes por mayores valores registrados o porque se utilizaron inadecuadamente las cuentas que los conforman, se debe proceder a efectuar el ajuste correspondiente, acreditando la cuenta y subcuenta del gasto inicialmente afectada, siempre que el ajuste se produzca en el mismo período 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. Ahora bien, si la corrección se efectúa en un período contable posterior, el ajuste se debe realizar acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y debitando la cuenta y subcuenta que refleja el concepto respectivo.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144158 del 13-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia del convenio celebrado con el Área Metropolitana del Valle de Aburrá para la elaboración e implementación de un programa de construcción sostenible, y reconocimiento de los rendimientos financieros generados en las cuentas bancarias por los recursos recibidos en administración

Doctor  
JUAN ESTEBAN VÉLEZ PÉREZ  
Contador  
Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144158, en la cual nos informa que la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia producto de la celebración de convenios interadministrativos con diversas secretarías del Municipio de Medellín, ha recibido recursos para administrarlos y ejecutar el objeto del convenio en un tiempo determinado. Por lo anterior, consulta el tratamiento contable de los rendimientos financieros de estos recursos generados en las respectivas cuentas bancarias de cada convenio, los cuales no corresponden a dineros de la Institución, dado que deben reintegrarse a las respectivas Secretarías del municipio.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Las cláusulas primera, segunda, tercera y cuarta del Contrato Interadministrativo No. 253 de 2009, celebrado entre el Área Metropolitana del Valle de Aburrá y la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, establecen:

**PRIMERA.** Objeto: "ELABORACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE UN PROGRAMA DE CONSTRUCCIÓN SOSTENIBLE PARA EL VALLE DE ABURRÁ"

**SEGUNDA.** Alcance: En la ejecución del objeto del Contrato Interadministrativo, LA INSTITUCIÓN se obliga a: 1. Ofrecer a 18 funcionarios de carrera administrativa de los municipios que conforman el ÁREA, (...), un programa de capacitación en "Construcción Sostenible" (...), 2. Ofrecer 4 becas adicionales para el curso de dicha capacitación a funcionarios públicos de los municipios encargados de los diseños y construcción de las obras públicas. 3. Publicar 2.000 ejemplares del manual de buenas prácticas ambientales (...) 4. Realizar 160 visitas pedagógicas para la divulgación del manual de buenas prácticas ambientales en obras civiles y de infraestructura (...).

**TERCERA.** Obligaciones de las Partes: 1). DE LA INSTITUCIÓN 1.1 Cumplir a cabalidad con las actividades del Contrato Interadministrativo (...) 1.3. Disponer del recurso humano, logístico y financiero necesario para garantizar el adecuado desarrollo de las actividades (...) 1.9. Garantizar que todos los recursos sean invertidos en el proyecto. 1.10. Presentar un informe final técnico-financiero que contenga todos los aspectos relacionados con la ejecución de los aportes desembolsados por EL ÁREA. 1.11. Entregar bimensualmente al ÁREA los rendimientos financieros que se llegaren a causar con los aportes desembolsados, de conformidad con lo previsto en el artículo 64 del Acuerdo Metropolitano No. 03 de 2007. 1.12. Reintegrar al ÁREA el saldo del Contrato Interadministrativo, si a ello hubiere lugar. 2). DEL ÁREA: (...) 1.2. Transferir los aportes respectivos a LA INSTITUCIÓN de acuerdo con la forma que se darán los desembolsos pactados en el presente Contrato Interadministrativo.

**CUARTA.** Valor: Los aportes del presente Contrato Interadministrativo se fijan en la suma de CUATROCIENTOS SESENTA Y TRES MILLO- NES SEISCIENTOS OCHENTA UN MIL NOVECIENTOS VEINTE PESOS (\$463.681.920.00), discriminados así:

a) Aportes por parte del ÁREA por un valor de: TRESCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS VEINTE PESOS (\$395.845.920). b) Aportes por parte de LA INSTITUCIÓN: SESENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL PESOS (\$67.836.000.00), representados en: 1) Cuatro (4) becas para el curso del diplomado (...) 2) Veinte por ciento (20%) del costo del curso de capacitación en construcción sostenible. 3). Disponibilidad de toda la infraestructura física y logística de la institución, para el desarrollo de cada uno de los productos del Contrato Interadministrativo. QUINTA. Entrega de los aportes: EL ÁREA, hará el desembolso de los aportes de la siguiente manera: 1. Un primer desembolso anticipado del cuarenta por ciento (40%) una vez suscrita el acta de inicio del presente Contrato Interadministrativo. 2. Un segundo desembolso del treinta por ciento (30%) una vez ejecutado el sesenta por ciento (60%) del

avance del proyecto y previa aprobación de la interventoría. 3. Un tercer desembolso del veinte por ciento (20%), una vez ejecutado el noventa por ciento (90%) del proyecto y previa aprobación de la interventoría. 4. Un último desembolso del diez por ciento (10%) a la entrega y recibido a satisfacción del informe final por el interventor del Contrato Interadministrativo. PARÁGRAFO 1. Los costos que superen el valor de los aportes de este Contrato Interadministrativo correrán por cuenta de LA INSTITUCIÓN. PARÁGRAFO 2. En caso de no invertirse la totalidad de los aportes en el objeto del presente Contrato Interadministrativo, LA INSTITUCIÓN deberá reintegrarlos a EL ÁREA con los rendimientos financieros que se llegaren a general. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los párrafos 119, 223 y 224 contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que

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

(...)

### 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 reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales (...).*

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.*

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

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que:

### 1. Reconocimiento contable de los recursos recibidos en administración

Los aportes recibidos por la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia producto del Contrato Interadministrativo celebrado con el Área Metropolitana del Valle de Aburrá, para la elaboración e implementación de un programa de construcción sostenible, corresponden a recursos recibidos en administración, dado que la Institución Universitaria debe rendir cuenta al Área Metropolitana de la ejecución de los recursos y en caso de no utilizar la totalidad de los recursos debe reintegrarlos al Área Metropolitana. Por tanto, el registro contable corresponde a un débito en 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.

En la medida en que se van ejecutando los recursos y se elaboran las actas o informes de avance, la Institución Universitaria debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 2. Tratamiento contable de los rendimientos financieros

La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, debe reconocer los rendimientos financieros generados en las cuentas bancarias por los recursos del Contrato Interadministrativo celebrado, como un mayor valor de los recursos recibidos en administración mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En el momento en que efectúe el giro de los recursos al Área Metropolitana, la Institución Universitaria debe reconocer un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144612 del 20-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1615</b> Construcciones en curso
1.3		<b>5507</b> Desarrollo comunitario y bienestar social	
1.4		<b>1640</b> Edificaciones	
1.5		<b>3125</b> Patrimonio público incorporado	
1.6		<b>1420</b> Avances y anticipos entregados	
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la Paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario	
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>5508</b> Medio ambiente
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo celebrado con la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, para implementar el Proyecto Ciudadano de Educación Ambiental-PROCEDA	

Doctora  
 JOHANA CORTÉS  
 Profesional Universitario  
 Municipio de Funza  
 Funza (Cundinamarca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144612, en la cual consulta el tratamiento contable de convenios interadministrativos celebrados por el municipio de Funza con otras entidades públicas.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Las cláusulas primera, segunda, quinta, sexta, séptima, octava, décima y décima primera del Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 230 de 2009, celebrado entre la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la Paz – FIP y el Municipio de Funza, establecen:

**PRIMERA. OBJETO DEL CONVENIO:** El objeto del presente convenio interadministrativo de cooperación entre Acción Social-FIP y el MUNICIPIO DE FUNZA, para aunar esfuerzos y ejecutar los diseños, la interventoría y la Construcción, de los centros de desarrollo humano y comunitario (...) de los barrios Popular, la Chaguya y el Palmar del Municipio de FUNZA. (...).

**SEGUNDA.- VALOR:** Para todos los efectos legales y fiscales el valor del presente convenio se establece en la suma de (...) (\$971.819.254.00), de los cuales ACCIÓN SOCIAL – FIP aporta la suma de (\$425.000.000.00); y el Municipio aporta la suma de (\$546.819.254.00). (...)

**QUINTA.- FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS:** a) El valor que aporta Acción Social – FIP será desembolsado de la manera descrita a continuación: Un primer desembolso por la suma de (...) (\$42.500.000,00) M/CTE, equivalente al 10% de los recursos aportados por Acción Social – FIP, en efectivo (...) b) Un segundo desembolso por la suma de (...) (\$170.000.000,00) equivalente al 40% de los recursos aportados por Acción Social – FIP, en efectivo (...), una vez el Municipio presente los diseños del proyecto y sean aprobados (...) c) Un tercer desembolso por la suma de (...) (\$191.250.000,00) equivalente al 45% de los recursos aportados por Acción Social – FIP, una vez el Municipio

acredite por lo menos el 75% de ejecución de los desembolsos realizados por ACCIÓN SOCIAL – FIP, d) Un último desembolso por la suma de (...) (\$21.250.000.00) equivalente al 5% del valor aportado por Acción Social – FIP, (...) una vez el Municipio acredite la liquidación de los contratos de obra e interventoría derivados del presente convenio (...)  
**PARÁGRAFO PRIMERO:** El aporte de ACCIÓN SOCIAL – FIP se consignará en la cuenta corriente (...) abierta a nombre del MUNICIPIO con destinación exclusiva para la ejecución de este convenio.

**SEXTA.-MANEJO DE LOS RECURSOS:** Para la ejecución y manejo de los recursos del presente convenio se tendrá en cuenta lo siguiente: “1. EL MUNICIPIO mantendrá los recursos de manera separada e independiente de cualquier otra clase de dinero que maneje. 2. Los recursos del presente convenio no podrán ser destinados para ningún fin diferente al establecido en este convenio y por lo tanto deberán ser estrictamente ejecutados por EL MUNICIPIO en la forma acordada en el presente convenio, (...) si dichos recursos son utilizados transitoria o definitivamente para otros fines, ACCIÓN SOCIAL – FIP podrá exigir a EL MUNICIPIO su restitución inmediata.

**SÉPTIMA. – REINTEGRO DE RECURSOS.-** Los recursos girados por ACCIÓN SOCIAL que no estén amparando compromisos u obligaciones y que corresponden a apropiaciones presupuestales de vigencias fiscales anteriores, deberán ser reintegrados por el MUNICIPIO (...) a la(s) cuenta(s) bancaria(s) que la Tesorería de ACCIÓN SOCIAL (...).

**OCTAVA. RENDIMIENTOS FINANCIEROS.-** Los rendimientos financieros y demás réditos originados en los recursos aportados por ACCIÓN SOCIAL deberán ser consignados, dentro de los siete (7) primeros días del mes siguiente al de su recaudo, en la(s) cuenta(s) bancaria(s) que la Tesorería de Acción Social señale (...).  
**PARÁGRAFO 2.** Los rendimientos financieros originados en los contratos que se suscriban en desarrollo o ejecución del presente convenio y que correspondan a recursos girados por ACCIÓN SOCIAL, deberán consignarse en la(s) cuenta(s) bancaria(s) que el Municipio haya designado para el manejo de los recursos de ACCIÓN SOCIAL, a los que se refiere el presente convenio.

**DÉCIMA.-OBLIGACIONES DE ACCIÓN SOCIAL-FIP:** (...) a) Girar al MUNICIPIO los recursos para la ejecución de las obras, (...) f) Expedir la certificación de recibo de las obras desarrolladas en virtud del convenio (...) h) Autorizar los desembolsos que provienen de los recursos aportada (sic) por la Entidad (...).

**DÉCIMA PRIMERA.-OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO:** (...) 1) Cumplir con el objeto contractual. (...), 3. Ejecutar los diseños, la interventoría y la construcción, de los centros de desarrollo humano y comunitario (...) 4) Manejar adecuadamente los recursos del convenio, únicamente para el objeto contratado. 5) Responder por todos los aspectos relacionados con el manejo y utilización de los recursos entregados por ACCIÓN SOCIAL – FIP. (...) 6) Presentar a ACCIÓN SOCIAL – FIP (...), informes de estado de avance general del convenio (...) 15) Hacer la entrega a satisfacción de las obras objeto del presente convenio a ACCIÓN SOCIAL, y a LA COMUNIDAD, una vez terminadas. (...) 19. Reintegrar al tesoro nacional los rendimientos financieros que se generen por el manejo de los recursos del presente convenio, si a ello hubiere lugar.

**PARÁGRAFO PRIMERO.** El municipio se obliga a pactar la siguiente cláusula al Contrato de Obra: "(...) **ANTICIPO:** Una vez cumplidos los requisitos de perfeccionamiento y legalización del contrato EL MUNICIPIO concederá al CONTRATISTA un anticipo equivalente al treinta por ciento (30%) del valor del contrato el cual será amortizado mediante deducciones de las actas mensuales de obra (...) La suma entregada en calidad de anticipo no constituye un pago sino un mecanismo de financiación para el CONTRATISTA (...)" (Subrayados fuera de texto).

De otra parte, las cláusulas primera, segunda, tercera, cuarta, sexta y séptima del Convenio Interadministrativo de Asociación No. 000788 230 de 2009, celebrado entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR y el municipio de Funza, establecen:

**PRIMERA. OBJETO:** Anuar esfuerzos entre la CORPORACIÓN y EL MUNICIPIO DE FUNZA, para implementar el Proyecto Ciudadano de Educación Ambiental PROCEDA FUNZA CIUDAD EFICIENTE Y COMPROMETIDA CON EL MEDIO AMBIENTE", como estrategia de educación y participación para fortalecer la gestión ambiental local, utilizando estrategias que permitan promover y fomentar la participación democrática, la educación ambiental (...).

**SEGUNDA. PRODUCTOS A ENTREGAR:** (...) Con la celebración del convenio se espera obtener los siguientes productos (...): 1. Implementación del PROCEDA FUNZA CIUDAD EFICIENTE Y COMPROMETIDA CON EL MEDIO AMBIENTE, debidamente socializado entre la comunidad, (...) 4. Quinientas (500) copias de una cartilla que evidencie las acciones y resultados del proyecto, (...) 6. Registro fotográfico de todas y cada una de las actividades. 7. Video editado en formato DVD, con tomas representativas de las actividades programadas.

**TERCERA. OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN.-** (...) 1. Realizar los aportes para el cumplimiento del objeto del convenio. (...) 3. Realizar las respectivas visitas de monitoreo y seguimiento de las actividades programadas.

**CUARTA. OBLIGACIONES DE EL MUNICIPIO.-** 1. Realizar los aportes para el cumplimiento del objeto del convenio. (...) 5. Ejecutar a cabalidad el objeto del convenio, para lo cual deberá: (...) B. Presentar en las fechas acordadas los productos definidos dando estricto cumplimiento a los cronogramas establecidos. (...) E. Entregar a la Corporación, sendas copias de los informes de avance de las actividades, acompañados de las evidencias a que haya lugar y que muestren el estado de la ejecución (...), M. Celebrar un taller de sensibilización y capacitación a líderes del municipio en el tema específico del PROCEDA, (...) S. Diseñar, reproducir y difundir una cartilla evidenciando los momentos más importantes en la ejecución del convenio y el impacto en la comunidad, previa aprobación del contenido institucional por parte de la Corporación. T. Presentar un

informe final anexando: (...) Vi. Registro fotográfico de todas y cada una de las actividades. V. Video editado en formato DVD, con tomas representativas de las actividades prácticas. (...).

**SEXTA.-VALOR Y APORTES DE EL (sic) CONVENIO.-** El valor del presente convenio es la suma de (...) (\$30.000.000) M/cte, de los cuales la CORPORACIÓN aportará (...) (\$20.000.000) y EL MUNICIPIO efectuará un aporte de (\$10.000.000).

**SÉPTIMA-DESEMBOLSO DE LOS APORTES.-** LA CORPORACIÓN desembolsará sus aportes a EL MUNICIPIO, de la siguiente forma: 1) Un primer desembolso equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto de sus aportes, con la suscripción y perfeccionamiento del convenio (...), 2) Un segundo desembolso equivalente al cuarenta por ciento (40%) del monto de sus aportes una vez finalizado el proyecto y entregado a satisfacción las evidencias de ejecución. 3) Un diez por ciento (10%) del monto de sus aportes una vez suscrita por las partes y aprobada en su totalidad el acta de liquidación. **PARÁGRAFO: EL MUNICIPIO** deberá consignar su aporte en dinero, en la cuenta bancaria que se abra para el manejo exclusivo de los recursos, (...)" (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con el tratamiento contable, los párrafos 119, 223, 224, 282 y 289 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

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

(...)

#### 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 reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales (...).

#### 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 incluyen los originados por situaciones de carácter extraordinario.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: "Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a con-



tratis 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”.

1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, (...)”.

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”.

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “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”.

5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL: “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”.

5508-MEDIO AMBIENTE: “Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines”.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que:

### 1. Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 230 de 2009

#### 1.1. Tratamiento de los recursos recibidos

Los recursos recibidos por el municipio de Funza producto del Convenio Interadministrativo celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la Paz - Acción Social – FIP, para aunar esfuerzos y ejecutar los diseños, la interventoría y la construcción, de los centros de desarrollo humano y comunitario corresponden a recursos recibidos en administración, dado que el municipio de Funza debe rendir cuenta a Acción Social – FIP de la ejecución de los recursos y en caso de no utilizar la totalidad de los recursos debe reintegrarlos a dicha Agencia. Por tanto, el reconocimiento contable de los recursos recibidos corresponde a un débito en 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.

Por su parte, Acción Social – FIP con la entrega de los recursos reconoce un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se ejecute el objeto del convenio, con la entrega de las actas o informes de avance, el municipio de Funza reconoce la disminución de los recursos mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así mismo, Acción Social con los informes de avance entregados por el Municipio debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración e incorporar el activo, mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

#### 1.2. Tratamiento contable de los rendimientos financieros

El municipio de Funza debe reconocer en su contabilidad los rendimientos financieros generados por los recursos recibidos de Acción Social, como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, mediante un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. En el momento en que el municipio efectúe giros de estos recursos a la Dirección General del Tesoro Nacional de acuerdo con lo establecido en el convenio, debe proceder a disminuir el valor tanto de los recursos recibidos en administración como de los depósitos en instituciones financieras.

Por su parte, Acción Social con la información suministrada por el municipio debe actualizar su información reconociendo los rendimientos como un mayor de los recursos entregados en administración, los cuales disminuirá en el momento en que el Municipio efectúe el reintegro de los mismos, de conformidad con lo estipulado en el convenio.

#### 1.3. Tratamiento contable de los recursos aportados por el municipio

Los recursos que aporta el Municipio al convenio deben ser reclasificados al auxiliar creado en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, que identifica la cuenta bancaria específica creada para la administración de los recursos.

Las obligaciones adquiridas por el Municipio con los recursos que aporta al convenio, se reconocen mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cuenta que se deberá disminuir al momento de pagar este pasivo.

#### 1.4. Entrega de los bienes

Si la propiedad de los bienes se entrega a la comunidad, el Municipio debe proceder a retirar la parte del activo reconocida en su contabilidad mediante un débito a la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Así mismo, Acción Social debe proceder a retirar la parte del bien reconocido en su contabilidad, realizando los anteriores registros.

Ahora bien, en caso de que las partes que celebran el convenio acuerden que el bien será propiedad del municipio de Funza, el Municipio debe proceder a reclasificar la parte del activo reconocida en su contabilidad mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, e incorporar igualmente la parte trasladada por Acción Social como un mayor valor del activo registrado en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO

INCORPORADO. Por su parte, Acción Social debe efectuar el traslado del bien mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

### **1.5 Entrega de anticipos al contratista**

Cuando se trate de los recursos recibidos de Acción Social, los anticipos que entregue el Municipio en virtud de la celebración de los contratos para efectuar las obras, se deben reconocer como un menor valor de los recursos recibidos en administración. Así mismo, el Municipio deberá informar a Acción Social para que este proceda a realizar los registros contables a que haya lugar.

La parte de los anticipos entregados que corresponda al aporte del Municipio, se debe reconocer en la contabilidad del mismo mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## **2. Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo de Asociación No. 000788 de 2009**

### **2.1. Tratamiento de los recursos recibidos**

Los recursos recibidos por el municipio de Funza producto del Convenio Interadministrativo celebrado con la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, para aunar esfuerzos e implementar el Proyecto Ciudadano de Educación Ambiental-PROCEDA, corresponden a recursos recibidos en administración, dado que el municipio de FUNZA debe rendir cuenta a la CAR de la ejecución de los recursos y no corresponden a ingresos propios del Municipio. Por tanto, el reconocimiento contable de estos recursos corresponde a un débito en 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.

Por su parte, la CAR con la entrega de los recursos reconoce un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se ejecute el objeto del convenio, con la entrega de las actas o informes de avance, el municipio de Funza reconoce la disminución de los recursos mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así mismo, la CAR con los informes de avance entregados por el municipio debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

### **2.2. Tratamiento contable de los recursos aportados por el Municipio**

Los recursos que aporta el Municipio al convenio deben ser reclasificados al auxiliar creado en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, que identifica la cuenta bancaria específica creada para la administración de los recursos.

Las obligaciones adquiridas por el Municipio con los recursos que aporta al convenio, se reconocen mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cuenta que deberá afectar al momento de cancelar este pasivo.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143165 del 31-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1615</b> Construcciones en curso
		1.3	<b>1650</b> Redes, líneas y cables
1.4		<b>2401</b> Adquisición de bienes y servicios nacionales	
<b>Subtema</b>		Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.-E.S.P.- DISPAC S.A. –E.S.P. y la Nación –Ministerio de Minas y Energía, para la construcción y puesta en operación de “El Proyecto”	
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1420</b> Avances y anticipos entregados
		1.3	<b>1615</b> Construcciones en curso
		1.4	<b>1650</b> Redes, líneas y cables
		1.5	<b>2401</b> Adquisición de bienes y servicios nacionales
		1.6	<b>4805</b> Financieros
<b>Subtema</b>		Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacífico S.A.-ESP- DISPAC S.A.–ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó	

Doctora  
 ADRIANA MÚNERA DUQUE  
 Jefe de Contabilidad  
 Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. (DISPAC S. A.)  
 Chocó (Quibdó)

**ANTECEDENTES**

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20105-143165 mediante la cual consulta lo siguiente:

*“Solicito su valiosa colaboración para informarme el procedimiento contable que se debe llevar a cabo para la ejecución de proyectos financiados por terceros, o un instructivo en el que se pueda consultar sobre el tema”.*

Para explicar el tratamiento contable del convenio y contrato interadministrativo es necesario conocer los términos en que se celebraron, por lo tanto se debe identificar con precisión el objeto y el alcance de los mismos, así como los derechos y obligaciones de los participantes, lo cual se detalla a continuación:

**CONSIDERACIONES**

**1.- CONVENIO INTERADMINISTRATIVO PRONE No. 002 DISPAC ENTRE LA NACIÓN-MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA Y LA EMPRESA DISTRIBUIDORA DEL PACÍFICO S.A.-ESP- DISPAC S.A. –ESP.**

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. *“EL MINISTERIO se compromete a cofinanciar en los términos previstos en este Convenio los planes, programas o proyectos relacionados en el Anexo 1 del presente Convenio, en adelante “El Proyecto” cuya ejecución y administración de recursos estará a cargo del DISPAC S.A.-ESP. En desarrollo del objeto de este Convenio DISPAC S.A.-ESP debe llevar a cabo la construcción y puesta en operación de El Proyecto, así como adelantar a través de un tercero la interventoría al mismo. (...)”*

CLÁUSULA TERCERA. COFINANCIACIÓN DE EL PROYECTO. *“El costo total de El Proyecto corresponde a la suma de SETECIENTOS SETENTA Y NUEVE MILLONES CINCO MIL TREINTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$779.005.036.00) cifra en pesos de 2008 que, conforme a lo previsto*

*en la Cláusula Primera de este Convenio será aportada por EL MINISTERIO y por DISPAC S.A. –ESP (...)”.*

CLÁUSULA QUINTA. PROPIEDAD DE LA INFRAESTRUCTURA. *“(…) La infraestructura cuya propiedad quede en cabeza de la Nación-Ministerio de Minas y Energía en virtud del porcentaje de cofinanciación a cargo de El Ministerio, permanecerá en cabeza de este mientras no se efectúe por parte de DISPAC S.A.-ESP la reposición, total o parcial de dicha infraestructura. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

CLÁUSULA SEXTA. OBLIGACIONES DE EL MINISTERIO: *“1) Transferir al DISPAC S.A.-ESP los recursos de cofinanciación de conformidad con las Cláusulas Tercera y Cuarta del presente Convenio. 2) Aprobar las garantías establecidas en la Cláusula Octava de este convenio una vez constituidas en los términos allí estipulados. 3) Realizar a través de la Dirección de Energía, el seguimiento a la ejecución de los recursos que aporta EL MINISTERIO para el desarrollo de El Proyecto para lo cual podrá solicitar a DISPAC S.A.- ESP y/o al interventor de Obra de El Proyecto informes periódicos en los que conste la ejecución de los recursos aportados por EL MINISTERIO (...)”.*

LA CLÁUSULA SÉPTIMA. OBLIGACIONES DEL DISPAC S.A.-ESP establece: *“1) Aportar conforme a lo previsto en la Cláusula Tercera de este Convenio, la suma de DOSCIENTOS TREINTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS UN MIL QUINIENTOS ONCE PESOS M/CTE (\$233.701.511.00) cifra en pesos de 2008 para la cofinanciación de El Proyecto objeto del presente Convenio. 2) Efectuar la administración general de los recursos del PRONE que le transfiera EL MINISTERIO, de los recursos de cofinanciación aportados por DISPAC S.A.-ESP y de los rendimientos financieros que estos generen, los cuales son parte del PRONE (...). 3) Recibir del MINISTERIO los recursos que conforme a lo previsto en la Cláusula Cuarta, este debe aportar para la cofinanciación de El Proyecto (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

## 2.- CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DISPAC DG-003-10- ISA 4000770 DE 2010 ENTRE LA DISTRIBUIDORA DEL PACÍFICO S.A.-ESP- DISPAC S.A. -ESP. E INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. ESP-ISA

Se señala como objeto del contrato interadministrativo “Administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó, (...)”.

En la Cláusula cuarta del citado contrato se establece: “VALOR DEL CONTRATO. El valor estimado del presente contrato es la suma de veintitrés mil ochocientos noventa y siete millones doscientos setenta y ocho mil quinientos setenta y tres pesos colombianos (...)”.

El párrafo Uno de la misma cláusula cuarta señala lo siguiente: “Las fuentes de financiación del proyecto son: (i) Recursos del FNR: Once mil ochocientos cincuenta y seis millones de pesos colombianos (COP11.856.000.000), girados por el Fondo Nacional de Regalías a DISPAC, los cuales serán administrados directamente por DISPAC y solo podrán ser destinados a cubrir los costos en que incurra ISA para el suministro de Bienes, Contratación de las Obras y servicios de Interventoría (...). (ii) Recursos Propios DISPAC: Por su parte DISPAC cofinanciará el proyecto con Doce mil cuarenta y un millones doscientos setenta y ocho mil quinientos setenta y tres pesos colombianos (COP12.041.278.573), (...), los cuales serán entregados a ISA para su administración. Los anteriores valores no incluyen el Impuesto a las Ventas-IVA- (...)”. (Subrayado fuera de texto).

La Cláusula quinta señala por el concepto de DESEMBOLSOS, ANTICIPO Y FACTURACIÓN COSTOS DIRECTOS lo siguiente: “1. DESEMBOLSOS: (i) Recursos del FNR: El desembolso de los recursos aportados por el FNR los realizará DISPAC mediante el pago directo a los Subcontratistas de ISA, correspondientes a las facturas emitidas por los Subcontratistas con cargo a los contratos de ejecución del proyecto, previa aprobación por parte de ISA y de acuerdo con la disponibilidad de estos recursos que se prevén (...). (ii) Recursos Propios DISPAC: DISPAC realizará los desembolsos de sus recursos a la cuenta de Fiducia que constituirá ISA para tal fin, de acuerdo con la siguiente programación dependiendo del respectivo programa anual mensualizado de caja (...)”.

El artículo 1º de la Ley 756 de 2002, por la cual se modifica la Ley 141 de 1994 expresa que “El Fondo Nacional de Regalías tendrá personería jurídica propia, estará adscrito al Departamento Nacional de Planeación y sus recursos serán destinados, de conformidad con el artículo 361 de la Constitución Nacional, a la promoción de la minería, la preservación del medio ambiente y la financiación de proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo del artículo 1º de la Ley 756 de 2002, en lo relacionado con los recursos del Fondo Nacional de Regalías establece que “Los recursos del Fondo Nacional de Regalías son propiedad exclusiva de las entidades territoriales y seguirán siendo recaudados y administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. (Subrayado fuera de texto).

### RÉGIMEN DE CONTABILIDAD

El párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública señala el Principio de Registro indicando que: “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida”.

El párrafo 117 del mismo texto normativo señala en el principio de Debeno o Causación que: “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 periodo”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, describe 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”.

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”.

Por otra parte la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN se describe en los siguientes términos: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”. Y se acredita con “1- El valor de los recursos recibidos”.

## CONCLUSIÓN

### 1.- Convenio interadministrativo Ministerio de Minas y Energía y DISPAC-S.A. ESP

#### 1.1 Reconocimiento de los recursos aportados por el Ministerio y ejecutados

Con base en las consideraciones expuestas, los registros contables originados en la realización de convenios interadministrativos deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de registro y causación o devengo, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública.

Así las cosas y con base en la copia del convenio interadministrativo suministrado por la entidad, DISPAC S.A. ESP debe reconocer el valor de los recursos recibidos del Ministerio de Minas y Energía, con un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior, consideramos que conforme al numeral 2) de la cláusula séptima del convenio, DISPAC S.A. ESP se obliga a efectuar la administración de los recursos del PRONE que le transfiere al Ministerio.

Así mismo y como lo indica la dinámica de la cuenta enunciada en las consideraciones de esta comunicación, a medida que se van ejecutando los recursos y se realizan las actas parciales del avance en las cuales se liquidan los costos de los proyectos, DISPAC-S.A. ESP debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

#### 1.2 Registro de los rendimientos Financieros de los recursos aportados por el Ministerio

DISPAC S.A. ESP debe reconocer los rendimientos financieros generados por las operaciones financieras con los recursos aportados por el Ministerio como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, con un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En el momento en que DISPAC S.A. ESP consigne los rendimientos financieros a la cuenta del Banco de la República a nombre de la Dirección

del Tesoro Nacional, reconoce un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **1.3 Registro contable de los activos adquiridos**

#### **1.3.1 Registro de los activos construidos con recursos propios de DISPAC S.A.-ESP**

La ejecución de los recursos aportados por DISPAC S.A.-ESP para la construcción de las obras se registra con un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, cuando se termine el proyecto DISPAC S.A. debe proceder a reclasificar la parte del activo y reconocer en su contabilidad mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

En el momento en que DISPAC S.A. ESP efectúe el pago al proveedor, reconoce un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

#### **1.3.2 Registro de los activos que se adquirieron con recursos del Ministerio**

Cuando se adquieran bienes con recursos del Ministerio de Minas y Energía, estos se deben llevar como un menor valor de los recursos recibidos, reconociendo un débito a la subcuenta 245301-Administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y con un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente debe informar para que el Ministerio registre los bienes.

### **2.- Contrato interadministrativo DISPAC S.A. EPS e Interconexión Eléctrica S.A. ESP-ISA**

#### **2.1. Reconocimiento contable de las fuentes de financiación**

Los recursos recibidos por DISPAC S.A. E.S.P. del Fondo Nacional de Regalías corresponden a recursos recibidos en Administración, dado que DISPAC S.A. ESP debe rendir cuentas al Fondo Nacional de Regalías de la ejecución de los recursos y en caso de no utilizar la totalidad de los recursos debe reintegrarlos al Fondo Nacional de Regalías, por lo tanto, el registro corresponde a 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.

Ahora bien, con respecto a los recursos propios de DISPAC S.A. para la ejecución del contrato y que son entregados a ISA para su administración según lo estipulado en el párrafo dos de la cláusula quinta, DISPAC S.A. reconoce un débito a la subcuenta 142013- Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

#### **2.2. Registro contable de la facturación de costos directos: con recursos del FNR, y los recursos propios de DISPAC**

Los costos incurridos por concepto de pago directo, correspondientes a las facturas mensuales emitidas por los Subcontratistas con cargo a la ejecución del proyecto, previa aprobación por parte de ISA, se reconocen con un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, de acuerdo a la información suministrada telefónicamente, en el sentido de que los bienes que se construyen con recursos propios son de propiedad de esta empresa, en la medida que avanza el proyecto, DISPAC S.A. ESP debe revelar la obra en curso, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, con contrapartida a la subcuenta 142013- Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y una vez se haya formalizado la propiedad, DISPAC S.A. ESP debe proceder a registrar en su contabilidad un débito a la cuenta 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

#### **2.3 Registro contable de los Rendimientos Financieros**

De acuerdo a lo estipulado en el contrato, en la cláusula quinta párrafo cuarto con respecto a lo estipulado a los rendimientos financieros; DISPAC S.A., reconoce un mayor valor en la subcuenta 142013- Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y con un crédito a la subcuenta 480535- Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

#### **2.4 Registro del costo de la administración**

De otra parte, de acuerdo al desarrollo del contrato, ISA presentará una factura mensual a DISPAC S.A. por el costo de la administración, ingeniería e interventoría, la cual descontará de los recursos que le fueron girados por DISPAC; por lo tanto DISPAC S.A. reconoce un débito a la 161505-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y con un crédito en la subcuenta 142013- Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-146830 del 15-10-10**

Reiterado con el concepto 201012-149837 del 27-12-10

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	2453	Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos celebrados por el IDEAM, y de los rendimientos financieros de los mismos, teniendo en cuenta que tales recursos se encuentran incorporados en el presupuesto de ingresos propios del IDEAM.	

Doctora

ALEXANDRA NAVARRO ERAZO

Jefe Oficina de Control Interno

Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM)

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-146830, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

1.- ¿Cuál es el tratamiento contable de los recursos que recibe el IDEAM de parte de otras entidades (Cormagdalena, Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, CAR; Empopasto, Intecor, entre otros)?

2.- ¿Cuál es el registro contable de causación y de pago cuando se cancelan valores parciales por parte del IDEAM a los contratistas y/o terceros con los recursos asignados por los convenios?

3.- ¿Cuál es el tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos aportados de los convenios y del reintegro de los saldos no ejecutados?

Es de anotar que dado que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se desprenden de los convenios celebrados por el IDEAM dependerá de las cláusulas estipuladas en los mismos, en la medida en que en estas se señalan el objeto, el alcance, los derechos y obligaciones de las partes, el uso que se les da a los recursos, los plazos, los anticipos y las formas de pago, entre otras, la respuesta a su consulta se limita a los convenios adjuntos a su comunicación.

**CONSIDERACIONES****Convenio Interadministrativo de Asociación No. 12 celebrado entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y el IDEAM**

La cláusula primera del convenio celebrado señala que: "*OBJETO: La asociación entre el MINISTERIO, y el INSTITUTO para apoyar el seguimiento a la implementación de la Política Nacional para la Gestión Integral del Recurso Hídrico, a través de la consolidación del Programa Nacional de Monitoreo del Recurso Hídrico y el Desarrollo del Sistema de Información de Recurso Hídrico.*"

El literal b) de la cláusula segunda del convenio celebrado, en relación con las obligaciones de las partes, establece que: "(...) *EL MINISTERIO, se obliga a: 4. Transferir los recursos financieros acordados para el desarrollo del convenio en los términos que se pacten.*"

Así mismo, el literal a) de la cláusula cuarta del mismo convenio establece en relación con el valor y desembolsos del convenio que: "*El MINISTERIO aportará la suma de cuatrocientos millones de pesos (\$400.000.000) M/CTE, (...)*"

**Convenio Interadministrativo de Asociación suscrito entre el IDEAM y la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca**

La cláusula primera del convenio celebrado señala que: "*OBJETO: El presente convenio tiene por objeto aunar esfuerzos administrativos, lo-*

*gísticos, técnicos para la operación y mantenimiento de la hidrometeorológica conjunta del IDEAM y la CAR en jurisdicción CAR.*"

La Cláusula segunda del convenio, expresa que: "*ALCANCE DEL OBJETO: a) Generar, recolectar y procesar datos de 31 estaciones hidrometeorológicas y ambientales construidas e instaladas conjuntamente entre las dos entidades en jurisdicción de la CAR, b) Poner en marcha los resultados de estudios de reingeniería de la red hidrometeorológica de un proyecto piloto de red óptima conjunta IDEAM – CAR en la cuenca alta del Río Ubaté, c) Unificar procedimientos de operación y mantenimiento de estaciones, generación, captura y verificación de información hidrometeorológica.*"

Así mismo la cláusula décima segunda en relación con los aportes al convenio específico Interadministrativo de asociación, señala que: "*El valor de los aportes para el desarrollo del convenio asciende a la suma de doscientos quince millones de pesos (\$215.000.000), distribuidos así: b) CAR: DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$200.000.000) representados en dinero para ejecutar las actividades inherentes al objeto específico del presente convenio, (...)*"

**Convenio Interadministrativo de Cooperación suscrito entre el IDEAM y la Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena (CAM)**

La cláusula primera del convenio celebrado establece que: OBJETO: Aunar esfuerzos entre las entidades para dar continuidad al monitoreo de calidad y cantidad de aguas superficiales a través de dos (2) campañas de monitoreo en veintiséis (26) estaciones ubicadas en el río Magdalena y sus principales afluentes.

La Cláusula segunda del convenio, expresa que: "*ALCANCE DEL OBJETO: El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales, IDEAM deberá presentar por escrito a la CAM los siguientes productos: A) Informe final que contenga los resultados de los monitoreos de calidad y cantidad de agua en los sitios que se acuerden en el Plan Operativo del Convenio. B) Realizar el procedimiento de resultados calculando índice de calidad en cada estación de muestreo.*"

La cláusula cuarta del mismo convenio, establece en relación con los aportes de las partes y forma de pago que: "*El valor del presente convenio es de TRESCIENTOS SETENTA MILLONES DE PESOS MONEDA CO-RRIENTE (\$370.000.000.00 M/CTE), los cuales serán aportados por las partes, así: La CAM aportará la suma de CIENTO OCHENTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE (...)*"

En materia contable, el párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 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 dinámica de la cuenta establece que se debita por “1-El valor de los recursos reintegrados. 2-El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”, y se acredita por “1-El valor de los recursos recibidos”.

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos girados por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y las Corporaciones Autónomas Regionales de Cundinamarca y del Alto Magdalena-CAM al IDEAM son entregados a título de administración para la ejecución del objeto de los convenios interadministrativos celebrados.

Por lo anterior, una vez le sean girados los recursos al IDEAM este debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva 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.

A medida que el IDEAM aplica los recursos recibidos, en desarrollo de la ejecución del objeto de los convenios celebrados, en el pago de los bienes o servicios contratados, debe reconocer un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, el IDEAM debe reconocer los rendimientos financieros generados por las operaciones financieras con los recursos aportados por el Ministerio y las Corporaciones Autónomas Regionales como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, para lo cual debe registrar un débito en la subcuenta respectiva 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. Ahora, si el IDEAM debe girar los rendimientos financieros generados, deberá disminuir el registro anterior.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147012 del 15-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>9346</b> Bienes recibidos de terceros
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del DAFP del convenio interadministrativo con la ESAP, para el manejo de recursos y compra de licencias	

Doctora  
 DIANA LUCY CASTRO TIRADO  
 Contadora  
 Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147012 en la cual nos informa que el DAFP, firmó convenio interadministrativo No. 04 de 2010 con la ESAP, este convenio tiene por objeto el Mejoramiento de las Políticas Públicas a través de las tecnologías de la información y las comunicaciones TIC, por valor de \$1.733.067.729. No obstante, de acuerdo con el numeral 14 de la cláusula 3, los bienes y servicios que se adquieran con recursos de este convenio deben ser devueltos a la ESAP en algún momento, razón por la cual los bienes se reconocen en las subcuentas que se denominan bienes de uso permanente sin contraprestación de la cuenta que identifica la naturaleza del bien. Por lo anterior, consulta en qué cuenta debe reconocer el DAFP las licencias que va a comprar con los recursos del convenio.

Es de anotar que mediante correo electrónico, nos aclara que estas licencias son adquiridas por el DAFP y deben ser reintegradas a la ESAP, de conformidad con lo establecido en el convenio.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo del numeral 14 del Convenio Interadministrativo No. 004 de 2010, celebrado entre la Escuela Superior de Administración Pública-ESAP y el Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, establece que “*Mientras los bienes estén bajo la tenencia del DAFP, la custodia de los equipos, cuidado, garantías y demás sobre los mismos será respon-*

*sabilidad del DAFP, quien los mantendrá en virtud del presente contrato a título de comodato y por ende asumirá además de las anteriores, las obligaciones propias de un comodatario.* (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la regulación contable, los párrafos 102 y 119 contenidos en el Marco Conceptual en el Plan General de Contabilidad, establecen:

**“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública**

(...)

102. *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.*

(...)

**8. Principios de Contabilidad Pública**

(...)

119. *Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. 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).

Por su parte, los numerales 1 y 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

#### **"1. GENERALIDADES**

*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.*

(...)

#### **5. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO GASTO**

*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".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad, describe las siguientes cuentas, así:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: *"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".* (Subrayado fuera de texto).

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.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros".*

#### **CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta que los recursos recibidos por la DAFP producto del Convenio interadministrativo celebrado con la ESAP corresponden a recursos recibidos en administración, los cuales de acuerdo con la información enviada a través del CHIP, fueron reconocidos por el DAFP en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en el momento en que el DAFP efectúe el pago de las licencias adquiridas, debe proceder a disminuir estos recursos mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En lo relacionado con el reconocimiento de la licencia como activo, se debe tener en cuenta que el criterio para el reconocimiento de activos como bienes de uso permanente sin contraprestación aplica sólo para las propiedades, planta y equipo que posean las características definidas por la normatividad contable pública y que están siendo utilizadas o explotadas por la entidad contable pública en desarrollo de su cometido estatal.

Por tanto, para reconocer una licencia como activo intangible se requiere que sea propiedad de la entidad contable pública sin importar la modalidad de su adquisición, puesto que el contrato de comodato no le otorga el dominio del activo, sino la tenencia, uso, administración y control, por el tiempo definido en el acuerdo. Razón por la cual a efectos de garantizar las características cualitativas de la información contable, no es procedente su reconocimiento como activo en el balance del DAFP, debiendo controlarse a través de las cuentas de orden acreedoras, en la subcuenta 934620-Otros activos, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Así mismo, si 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, las licencias adquiridas son identificables, controlables, tienen la capacidad de generar ingresos o reducir costos en los procesos de la entidad y su medición monetaria es confiable, por cuanto le generan derechos, privilegios o ventajas de competencia de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios periodos determinables, entre otras características que señala el procedimiento, la ESAP debe reconocerlas mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que estas licencias fueron adquiridas con los recursos de la ESAP y de acuerdo con el convenio.

En caso de que las licencias adquiridas para la utilización del software no cumplan con las características para ser activos intangibles, la ESAP con la información suministrada por el DAFP sobre la ejecución de los recursos, debe reconocer un débito en la subcuenta 511165-Intangibles, de la cuenta 5111-GENERALES o en la subcuenta 521164-Intangibles, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda y como contrapartida un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Igualmente, la DAFP debe controlar las licencias en cuentas de orden, en la subcuenta 934620-Otros activos, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, dado que debe reintegrarlas de conformidad con el convenio a la ESAP.

\*\*\*



CONCEPTO 201010-147511 del 17-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>1407</b> Prestación de servicios
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Manizales Segura S.A., de los recursos que recibe correspondientes al recaudo del impuesto de teléfono, para ser administrados y ejecutados dentro del convenio marco interadministrativo celebrado con el municipio de Manizales, y reconocimiento de los recursos pactados para la administración y funcionamiento de Manizales Segura S.A.	

Doctora  
 LUISA FERNANDA HURTADO BUITRAGO  
 Contraloría General del Municipio de Manizales  
 Manizales (Caldas)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147511 en la cual solicita que se le indique si los recursos destinados para el funcionamiento de la sociedad Manizales Segura S.A., deben reflejarse en la contabilidad de la empresa en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y/o en la cuenta correspondiente de la clase 4-INGRESOS, teniendo en cuenta que la totalidad de los ingresos de la empresa son producto del recaudo del impuesto al teléfono creado en el municipio de Manizales mediante el Acuerdo 627 de 2006.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 1, 3 y 4 del Acuerdo 027 de 2006, por medio del cual se establece el Impuesto al teléfono destinado a la seguridad ciudadana, establecen:

**“ARTÍCULO PRIMERO:** Establecer en Manizales el IMPUESTO AL TELÉFONO destinado a la seguridad ciudadana: Este es el gravamen mensual que debe pagar todo suscriptor o abonado de un número o código de comunicación telefónica en la zona urbana de la ciudad.

**HECHO GENERADOR:** El hecho generador es la asignación o uso del servicio de línea o número de teléfono urbano, por los usuarios de las empresas de teléfonos establecidas en el Municipio de Manizales.

**SUJETO ACTIVO:** El Municipio de Manizales.

(...)

**ARTÍCULO TERCERO:** Autorizar al Alcalde para constituir una sociedad de economía mixta cuyo objeto será la implementación, operación, y administración de los sistemas de seguridad a que se refiere el artículo anterior, así mismo, la gestión de recursos para los mismos fines, todo lo anterior aplicado a labores de apoyo logístico e institucional a los organismos de seguridad del Estado, a través de los planes y programas diseñados por tales organismos y por el Municipio de Manizales, para la seguridad del Municipio y la región.

(...)

**ARTÍCULO CUARTO:** La autorización anterior se confiere bajo los siguientes lineamientos.

1. La Sociedad se denominará MANIZALES SEGURA.
2. La entidad tendrá la naturaleza jurídica de sociedad de economía mixta, del orden municipal adscrita al Municipio de Manizales, sujeta al régimen jurídico de las sociedades comerciales, con personería jurídica, dotada de autonomía administrativa, financiera y patrimonio propio.

(...)

3. El capital se integrará por los aportes del Municipio de Manizales en un 60% y de capital privado en un 40%.

4. El patrimonio se constituirá por todos los bienes muebles e inmuebles adquiridos a cualquier título, y por los recursos que obtenga en desarrollo de su objeto, entre otros”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las cláusulas 1 y 2 del Convenio Marco No. 060825399 celebrado entre el municipio de Manizales y Manizales Segura, expresan:

**“CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO:** Por medio del presente CONVENIO el municipio se compromete a ejecutar a través de MANIZALES SEGURA, exclusivamente los recursos derivados del Impuesto al Teléfono, en los siguientes ítems: Implementación, operación, mantenimiento y reposición de bienes y equipos destinados a la seguridad, para uso directo o darlos en comodato a los organismos de seguridad, investigación e inteligencia del Estado; Implementación, operación, mantenimiento y ampliación de sistemas de telecomunicaciones y radiocomunicaciones entre entidades de socorro y seguridad ciudadana (...).

Para tales fines MANIZALES SEGURA S.A., será la encargada de administrar los mismos, en búsqueda de los objetivos antes indicados (...).

**CLÁUSULA SEGUNDA.-OBLIGACIONES DE MANIZALES SEGURA:**

1. Estructurar y poner en funcionamiento todos los sistemas y actividades a que se refiere la cláusula primera. (...) 4. Destinar los recursos única y exclusivamente al cumplimiento del presente convenio marco, sin perjuicio de la remuneración que se fije para cada convenio específico. 5. Legalizar la propiedad de todos los bienes y equipos adquiridos para el cumplimiento del objeto del convenio al finalizar el mismo, a nombre de MUNICIPIO DE MANIZALES” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula primera del Otrosí No. 002 al Convenio Marco Interadministrativo No. 060825399 celebrado entre el municipio de Manizales y Manizales Segura, dispone:

“Se adicionan las siguientes CLÁUSULAS al Convenio No. 060825399 suscrito el 25 de agosto de 2006:

**CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: COSTO DE ADMINISTRACIÓN Y FUNCIONAMIENTO:**

El costo de administración y funcionamiento de la Sociedad “Manizales Segura S.A. se pagará del impuesto al teléfono destinado a la Seguridad Ciudadana, de conformidad con el presupuesto anual que se apruebe por la Junta Directiva, de igual manera, será la Junta Directiva quien fije el costo de administración, para cada año”. (Subrayado fuera de texto).

(...)

La cláusula primera del Otrosí No. 003 al Convenio Marco Interadministrativo No. 060825399 celebrado entre el municipio de Manizales y Manizales Segura, señala:

"Modificar la cláusula decimoquinta del convenio marco 060825399 de agosto 25 de 2006, para señalar que los dineros que deba girar la Administración Municipal a la Sociedad Manizales Segura se hará a la cuenta corriente (...) DAVIVIENDA RED BANCAFÉ (...), cuyo titular es Manizales Segura S. A."

En lo relacionado con la normativa contable, los párrafos 118, 119, 264 y 265 contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

#### "8. Principios de Contabilidad Pública

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.

(...)

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

##### 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).

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas, así:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración".

4390-OTROS INGRESOS: "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".

#### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los recursos recibidos por la sociedad de economía mixta Manizales Segura S. A., del municipio de Manizales correspondientes al recaudo del Impuesto al teléfono para que sean administrados y ejecutados por dicha sociedad de acuerdo con lo indicado en el Convenio Marco Interadministrativo celebrado entre las dos entidades, se deben reconocer en la contabilidad de Manizales Segura S.A., mediante un débito a la subcuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a los recursos pactados en el convenio para la administración y funcionamiento de Manizales Segura S.A., corresponden a la remuneración que recibe dicha sociedad por llevar a cabo la ejecución de este convenio y por tanto, se deben reconocer como un ingreso para la sociedad mediante un débito en la subcuenta 140790-Otros servicios, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

En el momento en que Manizales Segura S.A., descargue lo correspondiente a su remuneración por la administración de los recursos, debe proceder a registrar un débito en el auxiliar de la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, que identifica la cuenta bancaria donde la entidad consigna sus recursos propios y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140790-Otros servicios, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS

De manera simultánea, debe efectuar la disminución de los recursos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito al auxiliar de la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, que identifica la cuenta bancaria donde se consignan los recursos del convenio.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149837 del 27-12-10			
Reitera lo señalado en el concepto 20109-146830 del 15-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos celebrados por el IDEAM, y de los rendimientos financieros de los mismos, teniendo en cuenta que tales recursos se encuentran incorporados en el presupuesto de ingresos propios del IDEAM

Doctora  
MARTHA DUARTE ORTEGA  
Jefe Oficina de Control Interno (E)  
Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales-IDEAM  
Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149837 en la cual solicita reconsiderar el concepto 20109-146830, emitido a su Despacho, y relacionado con Reconocimiento contable de los recursos

recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos celebrados por el IDEAM y el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca y la Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena-CAM, considerando que en esa oportunidad no se informó que dentro del presupuesto del IDEAM los

recursos de los convenios interadministrativos se incluyen en el rubro de recursos propios. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 313 y 314 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionados con las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, señalan 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."*

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

El párrafo 264 del citado Marco Conceptual, en relación con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establece que: *"Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario".* (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, 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 que la entidad contable pública espera percibir durante la vigencia fiscal.

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 públicas y privadas, con el fin de revelar de manera razonable la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados de las operaciones y la generación de flujos de recursos de los entes públicos.

Por lo anterior, se debe tener especial cuidado con la interpretación de las operaciones y resultados desde la perspectiva presupuestal y contable, dado que son dos sistemas distintos que presentan resultados diferentes que deben ser analizados sobre la base de las características y las reglas de cada uno, es así como, a manera de ejemplo, una obligación financiera adquirida por la entidad se considera desde el punto de vista presupuestal como un ingreso, pero desde la perspectiva de la contabilidad patrimonial se considera como un pasivo.

En ese orden de ideas, dadas las características de los convenios interadministrativos celebrados por el IDEAM con el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial-MAVDT y las Corporaciones Autónomas Regionales de Cundinamarca y del Alto Magdalena-CAM, aunque los recursos que se desprenden de dichos convenios se encuentren incorporados en el presupuesto de ingresos propios del IDEAM, deben reconocerse contablemente como un pasivo afectando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que son recursos que no provienen de la prestación de servicios por parte de la entidad o que sean girados por el Ministerio y las Corporaciones Autónomas Regionales para incrementar el patrimonio del IDEAM.

Dichos recursos provienen de convenios interadministrativos de asociación celebrados entre entidades públicas que persiguen objetivos comunes, que para el caso de su consulta, se relacionan con la gestión y protección de los recursos hídricos del país, y que en el caso de los recursos recibidos por el IDEAM, estos son ejecutados a nombre del Ministerio y de las Corporaciones Autónomas regionales aportantes.

Por lo anterior, este Despacho reitera lo señalado mediante el concepto 20109-146830, del 15 de octubre de 2010, dirigido a su Despacho.

\*\*\*

**2455- Depósitos recibidos en garantía:** Ver concepto 20101-139779

**2460- Créditos judiciales:** Ver concepto 200911-137084

**2490- Otras cuentas por pagar:** Ver conceptos 201011-148749, 20105-142978

### 25- OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL E INTEGRAL

**2505- Salarios y prestaciones sociales:** Ver conceptos 20105-142966, 200912-137619, 20105-142978, 20106-144152, 20101-139561-20108-146604

**2510- Pensiones y prestaciones económicas por pagar:** Ver concepto 20109-147011

### 27- PASIVOS ESTIMADOS

**2715- Provisión para prestaciones sociales:** Ver conceptos 200912-137619, 20101-139561

**2790- Provisiones diversas:** Ver concepto 20105-142808

## 29- OTROS PASIVOS

### 2905- Recaudos a favor de terceros

CONCEPTO 20105-143394 del 05-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2905</b> Recaudos a favor de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos recaudados por Empochiquinquirá E.S.P. por concepto del desincentivo al consumo excesivo de agua potable a favor del Fondo Nacional Ambiental (FONAM), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial

Doctora

ALBA ASTRID DURÁN BALLESTEROS

Contadora

Empochiquinquirá E.S.P

Chiquinquirá (Boyacá)

### ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20105-143394 mediante la cual consulta el tratamiento contable del desincentivo al consumo excesivo de agua potable de que trata la Resolución 493 de 2010 emanada por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

En la Resolución 493 de 2010, artículos 1 y 3 se señala lo siguiente:

*"1. ÁMBITO DE APLICACIÓN. La presente resolución aplica a las personas prestadoras del servicio domiciliario de acueducto que presten el servicio en aquellas zonas en las cuales el Instituto Nacional de Hidrología y Meteorología-IDEAM (...).*

*3. DESINCENTIVO PARA EL CONSUMO EXCESIVO DEL AGUA POTABLE. Con el fin de desincentivar el consumo excesivo del agua potable, se fija como consumo excesivo para los usuarios residenciales, (...).*

En el párrafo 4 del mismo artículo establece: *"En virtud de lo establecido en el Decreto 587 de 2010, los recursos provenientes de la aplicación de los desincentivos serán recaudados por las personas prestadoras del servicio público domiciliario de acuerdo y deberán ser girados al Fondo Nacional Ambiental-FONAM, atendiendo el procedimiento que para el efecto determine el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial".* (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública 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.*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe 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"*.

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-PCGC, 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).

De acuerdo a los anteriores antecedentes, los desincentivos para el consumo de agua potable no representan un ingreso para la entidad contable pública que recauda, ya que no son susceptibles de incrementar el patrimonio, por lo que representa un pasivo.

### CONCLUSIÓN

Se concluye que el reconocimiento contable de los recursos recaudados en cumplimiento de la Resolución 493 del 2010 emanada por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, donde se adoptan medidas para promover el uso eficiente y ahorro del agua potable y desincentivar su consumo excesivo, debe efectuarse mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, el valor que corresponde por ese concepto.

Por lo tanto, cuando se consignan los valores recaudados a favor del Fondo Nacional Ambiental (FONAM), y atendiendo el procedimiento establecido por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P. deberá reconocer la disminución del pasivo con un débito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-146839 del 15-10-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2905</b> Recaudos a favor de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Federación Nacional de Departamentos de los recursos a favor de los departamentos por concepto de impuesto al consumo de productos extranjeros, cuando se realizan traslados de mercancías entre departamentos

Doctora  
 TRINIDAD SAAVEDRA OCAMPO  
 Jefe de Presupuesto y Contabilidad  
 Federación Nacional de Departamentos  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20109-146839 mediante la cual consulta el tratamiento contable de los recursos a favor de los departamentos por concepto de impuesto al consumo de productos extranjeros, cuando se realizan traslados de mercancías entre departamentos.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 223 de 1995 en su artículo 224 creó un mecanismo de recaudación que denomina Fondo Cuenta de Impuestos al consumo de Productos Extranjeros, como una cuenta especial dentro del presupuesto de la hoy Federación Nacional de Departamentos. *"FONDO-CUENTA DE IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS EXTRANJEROS. Créase un fondo-cuenta especial dentro del presupuesto de la corporación Conferencia Nacional de Gobernadores, en el cual se depositarán los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros. La administración, la destinación de los rendimientos financieros y la adopción de mecanismos para dirimir las diferencias que surjan por la distribución de los recursos del Fondo-Cuenta será establecida por la Asamblea de Gobernadores y del Alcalde del Distrito Capital, mediante acuerdo de la mayoría absoluta"*.

Así mismo el Decreto 1150 de 2003, por medio del cual se reglamenta parcialmente el capítulo V de la Ley 788 de 2002 establece en su artículo 4º, párrafos 4 y 5 lo siguiente: *"El Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, con base en las relaciones de declaraciones que le remiten mensualmente los funcionarios departamentales, dentro de los términos previstos en la Ley 223 de 1995 y sus decretos reglamentarios, girará directamente a los Fondos de Salud Departamentales y del Distrito Capital, los recursos destinados a la salud, y con base en las mismas relaciones citadas, girará directamente al Distrito Capital, el valor que le corresponda del componente del IVA destinado al Deporte."*

*El Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, remitirá a los departamentos, dentro del mismo término que tiene para efectuar el giro de los recursos, un reporte consolidado del total que le correspondió, discriminando el valor consignado a los Fondos Departamentales de Salud, indicando el número de recibo y fecha de consignación; para el caso del departamento de Cundinamarca, informará además, los valores consignados a favor del Distrito Capital, con indicación del número y fecha de los recibos de consignación".* (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, el Decreto 2141 de 1996 en su artículo 13 establece: *"(...) REENVÍOS. Para los efectos de los artículos anteriores, entiéndese por reenvíos las operaciones de traslado de los productos de una entidad territorial (Departamento o Distrito Capital) a otra u otras, cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado. (...)"* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros como *"Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos"*.

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

**CONCLUSIÓN**

Considerando que se creó dentro del presupuesto de la Federación Nacional de Departamentos un fondo- cuenta, que tiene dentro de sus funciones el recaudo del impuesto al consumo de productos extranjeros, y a su vez es responsable del giro de dichos recursos a los Fondos de Salud Departamentales y del Distrito Capital, en cumplimiento del Decreto 1150 de 2003, los registros que debe realizar la Federación son los siguientes:

**Recaudo del impuesto al consumo de productos extranjeros**

El recaudo de los recursos se reconoce mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290502-Impuestos de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

**Giro de los recursos a los Fondos de Salud Departamentales y del Distrito Capital**

Cuando se giren los recursos a los diferentes Fondos de salud, la entidad debe disminuir el registro inicial, para lo cual debe reconocer un débito en la subcuenta 290502-Impuestos de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 - Depósitos en instituciones financieras.

**Traslado de mercancías entre departamentos (reenvíos)**

Considerando que mensualmente se realiza el giro de recursos a los Departamentos, y que con posterioridad a ello se presentan traslados de mercancías entre departamentos, generando que la entidad territorial beneficiaria del impuesto cambie, la Federación debe reclasificar los valores existentes en los auxiliares de la subcuenta 290502-Impuestos de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, de la siguiente manera:

- Para el departamento en el que se negoció la mercancía posteriormente al giro inicial, se debe reconocer un crédito en la subcuenta 290502-Impuestos de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS el valor de este traslado.
- Para el departamento en el que no se vendió la mercancía, pero sí se giró el valor del impuesto inicialmente liquidado, se debe debitar la subcuenta 290502-Impuestos de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS el valor correspondiente al impuesto de las mercancías trasladadas.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147643 del 24-11-10**

<b>1</b>	TÍTULO	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	Tema	1.1	<b>2905</b>	Recaudos a favor de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de pagos efectuados con recursos del Sistema General de Participaciones para resguardos indígenas, con independencia del uso de los recursos	

Doctor  
JOSÉ IGNACIO CUBILLOS ÁVILA

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147643 en la cual nos informa que los recursos recibidos por los Municipios para los resguardos indígenas corresponden a un recaudo a favor de terceros, razón por la cual cuando estos recursos son girados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la contabilidad de los Municipios se afecta la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 290507-Recursos del Sistema General de Participaciones para los resguardos indígenas, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Por lo anterior, consulta que cuentas del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública se deben afectar para el registro de los gastos que se generen en virtud de estos recursos, dado que los municipios son los encargados de la administración, manejo y contratación de estos recursos.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Los artículos 82 y 83 de la Ley 715 de 2001, señalan que:

**ARTÍCULO 82. RESGUARDOS INDÍGENAS.** *En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio del Interior al Departamento Nacional de Estadísticas, DANE, y al Departamento Nacional de Planeación en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.*

### ARTÍCULO 83. DISTRIBUCIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS PARA RESGUARDOS INDÍGENAS.

*(...) Los recursos asignados a los resguardos indígenas, serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo indígena. Cuando este quede en jurisdicción de varios municipios, los recursos serán girados a cada uno de los municipios en proporción a la población indígena que comprenda. Sin embargo deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de las entidades territoriales y para su ejecución deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se determine el uso de los recursos en el año siguiente. Copia de dicho contrato se enviará antes del 20 de enero al Ministerio del Interior.*

*Cuando los resguardos se erijan como Entidades Territoriales Indígenas, sus autoridades recibirán y administrarán directamente la transferencia".* (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 118 y 119 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, indican que:

*"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. 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.*

*119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, en el siguiente sentido: "Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos".

La dinámica señala que la citada cuenta se debita con "1- El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural. (...)" y se acredita con "1- El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos. (...)".

### CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que de conformidad con lo establecido en la Ley, los recursos del Sistema General de Participaciones asignados a los resguardos indígenas deben ser administrados por el municipio, hasta tanto los resguardos se erijan como Entidades Territoriales Indígenas, cuando el municipio reciba los recursos por dicho concepto efectuará el registro contable debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290507-Recursos del sistema general de participaciones para los resguardos indígenas, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Lo anterior, considerando que estos recursos representan para el municipio obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, en este caso, de los resguardos indígenas, los cuales deben ser utilizados en los plazos y condiciones convenidos.

Así mismo, este pasivo debe disminuirse con los pagos efectuados por el uso de los recursos mediante un débito en la subcuenta 290507-Recursos del Sistema General de Participaciones para los resguardos indígenas, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con base en el convenio firmado entre el municipio y las autoridades de los resguardos indígenas, con independencia de que los recursos se utilicen en la construcción de obras de infraestructura o en actividades de carácter social. Por tanto, dado que el municipio solo actúa como administrador de los recursos y estos recursos no corresponden a sus ingresos propios no es viable que reconozca gastos por este concepto en su contabilidad.

\*\*\*

**2910- Ingresos recibidos por anticipados**

CONCEPTO 20108-145779 del 25-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial de los valores recaudados por concepto de liquidación de servicios de evaluación y seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental

Doctor  
 ÁLVARO GÓMEZ TRUJILLO  
 Coordinador Grupo de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20108-145779, mediante la cual informa que “Los particulares consignan los precios (tarifas) correspondientes a los servicios de evaluación, a los servicios de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental a favor del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y esta entidad los contabiliza en la cuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, dado que en caso de negarse la referida licencia y en otros casos, estos valores deben ser devueltos total o parcialmente a quien los haya consignado” y solicita “crear una subcuenta en la cual el Ministerio pueda contabilizar el valor de las Licencias por evaluación y demás conceptos susceptibles de devolución, dado que los valores contabilizados en la subcuenta 290590 superan el límite del 5% del total de la cuenta 2905 Recaudos a favor de terceros”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Señala el artículo 338 de la Constitución Política que *“La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Según la Sentencia C-545 de 1994, de la Honorable Corte Constitucional, *“Se utiliza la expresión contribución como genérica y comprensiva de los conceptos especiales de tributo, tasa, impuesto, gravamen u otras similares” (...)* *La Contribución fiscal comprende el impuesto propiamente dicho, la tasa y la contribución de carácter especial”*. (Subrayados fuera de texto).

Establece que *“las tasas, también llamadas derechos, provienen de servicios públicos que no obligan a los asociados; solo los pagan las personas que los utilizan. Se consideran como un precio que cobra el Estado por el servicio prestado. Contrariamente a lo ocurrido con el impuesto, que no supone para quien lo paga contraprestación de ninguna clase”* y que la tasa *“(…) tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente”*, (Subrayados fuera de texto).

La misma sentencia define la tarifa, como *“Tabla de impuestos, tasas u otras contribuciones”*. (Subrayados fuera de texto).

Establece además que *“(…) la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen las tarifas de las tasas -esto es, las tablas o catálogos de los precios de esas tasas o derechos (...) pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”*.

En ese sentido, el artículo 96 de la Ley 633 de 2000, por la cual se expiden normas en materia tributaria, modifica el artículo 28 de la Ley 344 de 1996 estableciendo que *“Las autoridades ambientales cobrarán los servicios de evaluación y los servicios de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental establecidos en la ley y los reglamentos”* y que *“De conformidad con el artículo 338 de la Constitución Nacional, para la fijación de las tarifas que se autorizan en este artículo, el Ministerio del Medio Ambiente y las autoridades ambientales aplicarán el sistema que se describe a continuación: La tarifa incluirá: a) el valor de los honorarios de los profesionales requeridos para la realización de la tarea propuesta; b) el valor de los gastos de viaje de los profesionales que se ocasionen para el estudio de la expedición, el seguimiento o el monitoreo de la licencia ambiental y c) el valor de los análisis de laboratorio u otros estudios y diseños técnicos que sean requeridos”*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, indicando que *“Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los periodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios”*.

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

**CONCLUSIÓN**

De los citados antecedentes se concluye que el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial debe contabilizar los valores recaudados por concepto de liquidación de servicios de evaluación y los servicios de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental establecidos en la ley y los reglamentos, con un débito en las cuentas 1105-Caja u 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, según corresponda y un crédito en la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148062 del 21-12-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2 1.3	<b>2910</b> <b>4305</b> <b>1407</b>	Ingresos recibidos por anticipado Servicios educativos Prestación de servicios
Subtema			Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco suscrito con el ICETEX por créditos educativos	

Doctores

LUZ DARY SEPÚLVEDA ACEVEDO

Jefe de Contabilidad

RICARDO RODAS NARVÁEZ

Contador

UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE PEREIRA

Pereira (Risaralda)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 201010-148062 en la cual se consultan los siguientes aspectos de acuerdo al convenio marco suscrito entre la Universidad y el ICETEX:

1. *¿El convenio marco suscrito entre la Universidad y el ICETEX, de acuerdo al principio de causación se debe registrar como una cuenta por cobrar o se deben llevar a cuentas de orden como insinúa el auditor de la Contraloría General de la República?*
2. *¿Cuál sería el tratamiento de las operaciones recíprocas entre la Universidad y el ICETEX?*
3. *¿Cuando se firma y legaliza un contrato surge la obligación por parte de la Universidad de causar la cuenta?*
4. *¿En el momento en que se factura o se genera una cuenta por cobrar nace la obligación de pagar por parte de la otra entidad?*

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP establece 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. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

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

Por su parte, en relación con los deudores, el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, expresa que:

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

En el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS expresa que *"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"*.

Igualmente, la descripción y la dinámica de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS expresa que *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación"*.

Por su parte, 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."*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras"*.

Con respecto a la obligatoriedad y consistencia del reporte de operaciones recíprocas establece el Instructivo No. 9 del 18 de diciembre de 2009 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 del Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental"*.

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con el principio de causación o devengo los hechos económicos se contabilizan cuando surgen los derechos y obligaciones que los origina, es decir, cuando se realizan o sucedan los respectivos eventos o transacciones. En ese sentido el solo flujo de información hacia la Universidad Tecnológica respecto de los créditos otorgados por el ICETEX no genera para la Universidad una cuenta por cobrar, puesto que sus derechos de cobro surgen una vez haya prestado el servicio educativo que le genere el derecho de cobro.

Ahora bien, si la Universidad considera pertinente controlar la información relacionada con los créditos educativos otorgados por el ICETEX puede utilizar las cuentas de orden de control por el valor de dichos créditos.

1. En ese orden de ideas, se hace necesario distinguir dos eventos distintos a saber:

- 1.1 Cuando la Universidad recibe el dinero anticipado

Desembolso del ICETEX anticipado a la prestación del servicio.

Si la universidad recibe el dinero anticipadamente por parte del ICETEX, surge un pasivo ya que se genera un hecho pasado que es el pago y existe una



obligación pendiente de prestar el servicio. En consecuencia, deberá registrar un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la universidad presta el servicio

Una vez preste el servicio la Universidad, la transacción incide en los resultados del respectivo periodo por lo cual la universidad debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

1.2 Cuando la Universidad recibe el dinero al final de la prestación del servicio

En relación con los ingresos deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.

Por lo tanto la Universidad Tecnológica de Pereira debe reconocer los ingresos derivados de la prestación de los servicios de educación, con 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; en la medida que el ICETEX gire los recursos hacia la Universidad, correspondientes a la cancelación del crédito otorgado por el ICETEX a los estudiantes, ésta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 140701-Servicios educativos, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

2. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre la Universidad y el ICETEX

Con base en lo señalado en los párrafos anteriores, no se genera ninguna operación recíproca entre la Universidad y el ICETEX, que sea objeto de reporte a la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

**2915- Créditos diferidos:** Ver concepto 200911-137084

**2917- Anticipo de impuestos:** Ver concepto 201011-149115

### 3 PATRIMONIO

#### 31- HACIENDA PÚBLICA

##### 3105- Capital fiscal

CONCEPTO 20102-141048 del 05-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3105</b> Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación para depurar obligaciones tributarias, que se encuentran supuestamente prescritas, pero carecen de acto administrativo que así lo decrete.
2 3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de eliminar derechos tributarios que se encuentran en cobro coactivo

Doctora  
PAULA MUNÉVAR C.  
Asesora  
Procuraduría Delegada para la Economía y la Hacienda Pública  
Procuraduría General de la Nación  
Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141048, mediante la cual solicita el concepto de la Contaduría General de la Nación para que obre dentro del **Expediente D-2009-792-188239**, sobre los siguientes temas:

1. Cuál es el procedimiento que se debe seguir para depurar obligaciones tributarias, que se encuentran supuestamente prescritas, pero carecen de acto administrativo que así lo decrete. Asimismo, indicar "si en aplicación del procedimiento de continuar con la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, se eliminen contablemente unas obligaciones teniendo en cuenta el estudio del Comité técnico del Ente Territorial, donde concluye que dichas obligaciones tributarias se encuentran prescritas, (...)".
2. ¿Cómo debe una entidad contabilizar una obligación tributaria a su favor que lleva más de cinco años, considerada como de difícil recaudo?

3. "(...) cómo debe una entidad territorial eliminar una obligación, que se encuentra en cobro coactivo y que fue demandada ante el Tribunal Administrativo, pero por un concepto del Consejo de Estado dicha obligación no puede ser cobrada. Se debe esperar el que el Tribunal se pronuncie o con el concepto puede presumir que como no es cobrable, la elimine de los estados financieros". (sic).

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

#### CONSIDERACIONES

##### 1.1. Procedimiento y soportes contables para depurar las rentas por cobrar

La Constitución Política de Colombia en los artículos 209 y 269 establece:

"(...) 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.

(...)

*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”.*

Así mismo, el artículo 820 del Estatuto Tributario, establece que “Los administradores de Impuestos Nacionales quedan facultados para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes. Para poder hacer uso de esta facultad deberán dichos funcionarios dictar la correspondiente resolución, allegando previamente al expediente la partida de defunción del contribuyente y las pruebas que acrediten satisfactoriamente la circunstancia de no haber dejado bienes.

*Podrán igualmente suprimir las deudas que no obstante las diligencias que se hayan efectuado para su cobro, estén sin respaldo alguno por no existir bienes embargados, ni garantía alguna, siempre que, además de no tenerse noticia del deudor, la deuda tenga una anterioridad de más de cinco años. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1066 de 2006 “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, 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, señala lo siguiente:

**Numeral 1° del artículo 2°.** OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR. *“Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago”.*

**El parágrafo 2° del artículo 5°.** FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. *“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).

**Artículo 8°.** *Modifíquese el inciso 2o del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual queda así:*

*“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”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 149 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, dispone 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, como “(...) los saldos

de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual.*

La dinámica de la cuenta señala que se acredita con: “5- El valor de las rentas por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago”.

De la misma manera, el Catálogo General de Cuentas, 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”.*

Así mismo, 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”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone en los siguientes numerales:

### **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. (...).”

*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).

**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.

(...)

*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. (...).”*

Por su parte, el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación-CGN, entre otras, la siguiente: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

### 2.1. Eliminación de derechos tributarios que se encuentran en cobro coactivo.

Con respecto a la pregunta sobre si debe esperarse el pronunciamiento del Tribunal Administrativo en relación con la demanda instaurada sobre una obligación y que en la actualidad se encuentra en cobro coactivo, teniendo en cuenta que dicha obligación no puede ser cobrada por presunción de incobrabilidad por un concepto del Consejo de Estado, es pertinente señalar lo dispuesto en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008:

*“Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública. (...).*

*Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.*

*En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:*

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*
- 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).*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1.1. Procedimiento y soportes contables para depurar las rentas por cobrar

La depuración contable por prescripción no procede bajo circunstancias de simple presunción y menos aún sin contar con el proceso y soporte administrativo que correspondan de acuerdo con la legislación sobre la materia aplicable a cada situación en particular y a las políticas, procedimientos y decisiones de carácter interno definidos en concordancia con las normas superiores que reglamentan la administración de cartera y la prescripción.

No obstante lo anterior, una vez se cumpla con la reglamentación interna, con el marco normativo aplicable a la prescripción y a las causales para depurar las cifras y datos contenidos en los estados contables, las partidas que correspondan a derechos prescritos deben depurarse contablemente, a efectos de que los estados contables revelen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la Entidad, para lo cual se debe debitar la subcuenta que corresponda a la naturaleza del ente territorial respectivo de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y se debe acreditar la subcuenta que representa el derecho prescrito de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, por tratarse de partidas originadas en derechos tributarios.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública no contempla una clasificación específica para reconocer las rentas de difícil recaudo, toda vez que el valor de las rentas por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago se reconoce como una disminución del patrimonio.

En relación con los documentos que soportan los registros contables con ocasión a la depuración de los derechos, la Resolución 357 de 2008, dispone que el documento soporte idóneo debe cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

### 2.1. Eliminación de derechos tributarios que se encuentran en cobro coactivo

El Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que los derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o ejecutar su pago deben ser depurados de los estados contables; no obstante consideramos que teniendo en cuenta que para el caso específico actualmente se cursa un proceso en el Tribunal Administrativo, puede la entidad esperar la decisión judicial.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20106-144182 del 31-08-10</b>			
Este concepto complementa el expediente 200911-136749 del 15-12-09			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>3105</b> Capital fiscal <b>8315</b> Activos retirados
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la DIAN de derechos retirados por prescripción
<b>3</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la estructuración de los Estados Contables Básicos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad de publicación de estados contables

Doctora  
 MARIELA ALZATE VILLARRAGA  
 Coordinadora de Contabilidad  
 Subdirección de Recaudación  
 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN  
 Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144182, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

### 1. Reclasificación de Deudores

Manifiesta en su comunicación que: *"Considerando que en la cuenta de deudores se registran las resoluciones sancionatorias impuestas en el incumplimiento de la obligación principal, registrada en las rentas por cobrar y dado que la obligación principal se ajustó siguiendo los lineamientos dados en el concepto 20087-117143 de diciembre 3 de 2008, es necesario y consecuente dar el mismo tratamiento a la obligación accesoria de las vigencias reclasificadas"*. Por lo anterior, reitera la solicitud efectuada respecto a la reclasificación de la cuenta de deudores a cuentas de orden por las vigencias 2005 y anteriores, negada mediante el concepto 200911-136749 de 2009.

### 2. Cesión de derechos de explotación y gastos de administración de los juegos de suerte y azar

Señala en su comunicación que a través del Decreto 175 del 25 de enero de 2010, se ordena la Liquidación de la Empresa Territorial para la Salud-ETESA, y eventualmente la administración de los contratos o actividades adelantadas por dicha entidad; manifiesta además que respecto a los derechos de explotación y gastos de administración de los juegos de suerte y azar, éstos pueden ser cedidos, trasladados o asumidos por la DIAN. Por lo anterior solicita concepto y acompañamiento en relación con:

- Recepción de la cartera, contratos y demás cuentas que conformen los Estados Contables que entregue el liquidador de ETESA.
- Forma de trabajo, u operaciones conjuntas a realizar con el Ministerio de Protección Social, dado que con la DIAN son los responsables de la administración y el registro contable de los ingresos generados.
- Cuentas y dinámica contable de cada una de ellas para aplicar en el registro de los ingresos originados y los gastos que se originen, teniendo en cuenta que la DIAN-Recaudadora no tiene asignación presupuestal y por tanto no dispone para ejecución de gastos.
- Recepción de la contabilidad respectiva al momento de entrega por parte del liquidador de ETESA.

### 3. Publicación de Estados Contables

¿Con qué periodicidad está obligada la entidad a reportar al público sus estados Contables?

## 4. Operaciones recíprocas

Solicita concepto en relación con la certificación de operaciones recíprocas entre las diferentes entidades y la DIAN.

## CONSIDERACIONES

### 1. Deudores

En relación con el tratamiento contable de las resoluciones sancionatorias impuestas a los contribuyentes por incumplimientos en la obligación principal, las cuales corresponden a las vigencias 2005 y anteriores, me permito manifestarle que mediante el concepto 200911-136749, del 15 de diciembre de 2009, dirigido a su Despacho, la Contaduría General de la Nación, señaló:

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

Por su parte, en relación con la pertinencia de llevar un control de estos deudores en cuentas de orden, me permito manifestarle que el párrafo 311 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, señala que *"Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control"*. (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, el Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, *"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"*. (Subrayado fuera de texto).

**2º y 4º. Cesión de derechos de explotación y gastos de administración de los juegos de suerte y azar y operaciones recíprocas**

En relación con las preguntas señaladas en los numerales 2º y 4º de su comunicación y sobre las cuales se programaron varias reuniones entre la Contaduría General de la Nación y la Subdirección de Recaudación de la DIAN para tratar los temas consultados, las cuales no se pudieron llevar a cabo, me permito manifestarle que conforme a lo acordado con usted telefónicamente el estudio de los temas se retomará una vez se pueda concretar una reunión entre las dos entidades.

**3. Publicación de Estados Contables**

El numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, establece como deberes del servidor público, entre otros: *"Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 7º del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento para la estructuración de los Estados Contables Básicos, y en referencia a la publicación de los Estados Contables Básicos, 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.*

*Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental".* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

**1. Deudores**

Con base en las consideraciones expuestas, y conforme se señaló en el concepto 200911-136749, 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.

Ahora bien, la entidad puede reconocer este hecho en cuentas de orden, registrando un débito a la subcuenta 831536-Deudores, 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), si considera necesario ejercer algún control posterior.

Por lo anterior, este concepto complementa lo señalado por este Despacho en el expediente 200911-136749, del 15 de diciembre de 2009.

**2º y 4º. Recaudos de los derechos de explotación y gastos de administración de los juegos de suerte y azar y operaciones recíprocas**

Conforme a lo señalado en el numeral 2º de las consideraciones, el estudio de los temas consultados se retomará una vez se pueda concretar una reunión entre las dos entidades.

**3. Publicación de Estados Contables**

De conformidad con lo establecido en la Ley 734 de 2002 y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la entidad debe publicar de manera mensual, y en un lugar visible y público, sus Estados Contables Básicos, acompañados de la certificación y del dictamen del revisor fiscal cuando a ello haya lugar.

\*\*\*

**3125- Patrimonio público incorporado**

CONCEPTO 20101-138963 del 15-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>3125</b> Patrimonio público incorporado Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Contraloría de Cundinamarca de los bienes recibidos de la Gobernación de Cundinamarca para el desarrollo de su cometido estatal
2 3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/Universalidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de efectuar comparativos para efectos de realizar evaluaciones financieras, económicas y sociales con bases homogéneas

Doctora  
ROSA AURA MALDONADO MONTAÑO  
Subdirectora de Presupuesto, Contabilidad y Tesorería (C)  
Contraloría de Cundinamarca  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-138963 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1.- La Contraloría de Cundinamarca tiene registrados unos bienes recibidos en comodato de la Gobernación de Cundinamarca en cuentas de orden desde los años 1991, 1993 y 2003. Por lo anterior, consulta:

¿Es procedente hacer el comparativo entre los bienes que posee la entidad los cuales se han venido depreciando, frente a unos bienes dados en comodato que al momento de ser registrados en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO tendrían en su mayoría valor en libros cero? Es de anotar que mediante correo electrónico nos aclara que este punto de su consulta hace referencia a la viabilidad de incorporar en los activos dichos bienes recibidos en comodato y el valor por el cual se incorporarían.

2.- Para efectos de determinar la razonabilidad de los estados contables se puede realizar un comparativo entre el total del activo que es de 1.960.196 miles de pesos, frente a unos bienes recibidos en comodato por valor de 1.443.307 miles de pesos, donde el total del activo asciende a 4.420.267 miles de pesos.

2. En caso de ser procedente dicho comparativo no se estaría en desigualdad de condiciones, al contemplar unos bienes depreciados y otros no y en cuanto a la materialidad, pueden prevalecer más unos bienes recibidos en comodato que los bienes de propiedad de la entidad?
3. En términos porcentuales, ¿a partir de qué porcentaje se puede hablar de la no razonabilidad de los estados contables?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

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

Los numerales 12 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 RCP, establecen:

### "12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS

*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*

(...)

### 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 EQUI-*

*PO (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).*

Los párrafos 107 y 110 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, respecto a la característica cualitativa de relevancia, expresan:

*"107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.*

(...)

*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, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento". (Subrayado fuera de texto).*

En lo relacionado con la materialidad de las partidas, los párrafos 357 al 359 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, señalan:

*"357. Para efectos de revelación, una transacción, hecho u operación es material cuando, debido a su cuantía o naturaleza, su conocimiento o desconocimiento, considerando las circunstancias que lo rodean, incide en las decisiones que puedan tomar o en las evaluaciones que puedan realizar los usuarios de la información contable pública.*

*358. En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.*

*En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un*

determinado total, llámese éste clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.

359. Para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que pueden tener un impacto significativo en la información contable, y por tanto en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen". (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

### Pregunta 1

Los bienes recibidos por la Contraloría de Cundinamarca mediante la celebración de contratos de comodato con la Gobernación de Cundinamarca, que se encuentran en uso y se destinan para el desarrollo del cometido estatal de la Contraloría, corresponden a bienes de uso permanente sin contraprestación, razón por la cual la Contraloría de Cundinamarca debe proceder a reconocerlos por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o el estimado mediante avalúo técnico, debitando la cuenta y subcuenta correspondiente, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifica la naturaleza del bien y como contrapartida la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Es de anotar, que previo a este registro, debe proceder a cancelar el valor que tiene registrado en las cuentas de orden.

Ahora bien, en caso de que el valor convenido no represente el valor económico real de algunos bienes, dado que fueron recibidos en años anteriores, la entidad para efectos de incorporarlos en los activos deberá efectuar el avalúo técnico correspondiente que, de conformidad con el numeral 18 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, puede efectuarse 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.

Por su parte, la Gobernación de Cundinamarca debe retirar de su contabilidad el valor de los bienes, junto con sus conceptos asociados tales como depreciaciones, provisiones o valorizaciones, según corresponda, y llevar un control de los bienes en cuentas de orden deudoras de control, de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

Es de anotar que para efectos del cálculo de la depreciación de estos bienes por parte de la Contraloría de Cundinamarca, se debe tomar su vida útil restante.

### Preguntas 2 y 3

La entidad puede efectuar los comparativos que considere pertinentes, para efectos de realizar las evaluaciones financieras, económicas y sociales a que haya lugar, teniendo en cuenta que los comparativos deben efectuarse sobre bases homogéneas y, por lo tanto, es indispensable la realización de avalúos técnicos en aquellos casos en que no se dispone de un costo histórico razonable.

No obstante, con el fin de que estos comparativos permitan tomar decisiones o realizar evaluaciones por parte de los usuarios de la información contable de manera confiable, es importante que se garantice el cumplimiento de la universalidad como parte de la característica cualitativa de relevancia, lo cual implica que se deben incorporar a la contabilidad la totalidad de los hechos económicos, sociales y ambientales de la entidad, y que adicionalmente deben estar debidamente reconocidos de conformidad con la estructura establecida en el Régimen de Contabilidad Pública.

### Pregunta 4

No es competencia funcional ni legal de la Contaduría General de la Nación establecer los criterios de evaluación para dictaminar los estados contables, dado que esta es una función propia del proceso auditor, que les compete a los organismos de control fiscal, razón por la cual en la fecha le estamos dando traslado de su inquietud a la Auditoría General de la República, quien de conformidad con el artículo 2 del Decreto 272 de 2000, es la entidad encargada de ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República y de las contralorías departamentales.

\*\*\*

## CONCEPTO 20102-141128 del 15-04-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3125	Patrimonio público incorporado
		1.2	9190	Otras responsabilidades contingentes
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de la Protección Social de pasivos insolutos diferentes a los laborales generados en la liquidación de la E.S.E Luis Carlos Galán	

Doctora  
YOLANDA GUERRERO FERNÁNDEZ  
Subcontadora de Consolidación  
Contaduría General de la Nación-CGN  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141128, en la cual solicita citar a un comité técnico para definir cuál es el tratamiento contable que debe darse a los pasivos insolutos diferentes a los laborales, producto de la liquidación de la E.S.E. Luis Carlos Galán, teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de la Protección Social, basados en el artículo 32 del Decreto 254 de 2000, informan que no es posible reconocerlos en cuentas de orden. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 254 de 2000, modificado por la Ley 1105 de 2006, en su artículo 1º establece el ámbito de aplicación en los siguientes términos:

*Ámbito de aplicación. La presente ley se aplica a las entidades públicas de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, respecto de las cuales se haya ordenado su supresión o disolución. La liquidación de las Sociedades Públicas, las Sociedades de Economía Mixta en las que el Estado posea el noventa por ciento (90%) o más de su capital*

social y las Empresas Sociales del Estado, se sujetarán a esta ley". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 32 del mencionado decreto, modificado por el artículo 18 de la Ley 1105 de 2006, respecto al pago de obligaciones dispone que: "Corresponderá al liquidador cancelar las obligaciones pendientes a cargo de la masa de la liquidación, previa disponibilidad presupuestal, con el fin de realizar su liquidación progresiva; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Toda obligación a cargo de la entidad en liquidación deberá estar relacionada en un inventario de pasivos y debidamente comprobada.
2. En el pago de las obligaciones se observará la prelación de créditos establecida en las normas legales. Para el pago de las obligaciones laborales el liquidador deberá elaborar un plan de pagos, de acuerdo con las indemnizaciones a que hubiere lugar; este programa deberá ser aprobado por la junta liquidadora, cuando sea del caso.
3. Las obligaciones a término que superen el plazo límite fijado para la liquidación podrán cancelarse en forma anticipada, sin lugar al pago de intereses distintos de los que se hubieren estipulado expresamente.
4. El pago de las obligaciones condicionales o litigiosas se efectuará solamente cuando éstas se hicieren exigibles.
5. Para el pago del pasivo se tendrá en cuenta la caducidad y la prescripción de las obligaciones, contenidas en las normas legales vigentes.
6. Se podrán realizar pagos de pasivos mediante la dación en pago de bienes de la entidad, respetando en todo caso la prelación de créditos y el avalúo. Para tal fin, la dación se podrá efectuar a favor de un acreedor o un grupo de ellos que tengan la misma prelación y que expresamente lo solicite por escrito.
7. Se podrán aplicar las reglas previstas en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y en las normas que lo desarrollen para los eventos en que existan activos que no han podido ser enajenados o situaciones jurídicas que no hayan podido ser definidas".

Los numerales 6 y 7 fueron adicionados por el Artículo 18 de la Ley 1105 de 2006.

**PARÁGRAFO:** Las obligaciones de la entidad en liquidación, incluyendo los pasivos laborales, se cancelarán con el producto de las enajenaciones, con observancia de las normas legales y presupuestales del caso, teniendo en cuenta la prelación de créditos. Los pasivos laborales incluirán el valor correspondiente al cálculo actuarial del pasivo pensional, el cual se entregará a la entidad que deba asumir el pago de las pensiones y de bonos pensionales, si hubiere lugar a ello, con la preferencia reconocida por las normas vigentes sobre obligaciones laborales.

En caso de que los recursos de la liquidación de un establecimiento público o de una empresa industrial y comercial del Estado del orden nacional no societaria sean insuficientes, las obligaciones laborales estarán a cargo de la Nación o de la entidad pública del orden nacional que se designe en el decreto que ordene la supresión y liquidación de la entidad. Para tal efecto se deberá tomar en cuenta la entidad que debía financiar la constitución de las reservas pensionales.

De otra parte, Parágrafo 6º del artículo 1º de la Ley 573 de 2000, respecto a las liquidaciones de entidades públicas, establece que: "la Nación podrá asumir o garantizar obligaciones de estas entidades, incluidas las derivadas de las cesiones de activos, pasivos y contratos que haya realizado la entidad en liquidación, las cuales no causarán impuesto de timbre si se hace entre entidades públicas.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, cuando se trate de entidades descentralizadas indirectas, solo procederá la asunción respecto de aquellas cuya liquidación se encuentre en firme a la fecha

de entrada en vigencia de este decreto, y siempre y cuando en su capital participe una entidad descentralizada directa en un porcentaje superior al noventa por ciento (90%). Para tal efecto, cuando de acuerdo con disposiciones legales la entidad descentralizada directa deba responder por los pasivos de la entidad de la cual es socia o accionista, se requerirá que ésta no se encuentre en capacidad financiera de hacerlo a juicio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Quando se trate de empresas industriales y comerciales del Estado o de sociedades de economía mixta directas, sólo podrá procederse a la asunción una vez se hayan agotado los activos o se haya establecido que no es posible la realización de los mismos.

En todo caso, la Nación únicamente será responsable por las obligaciones de las entidades societarias en los eventos expresamente previstos en el presente decreto". (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, teniendo en cuenta que de conformidad con lo dispuesto en el Literal d) del artículo 38 de la Ley 489 del 1998, las empresas sociales del Estado hacen parte de las entidades públicas que integran la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, les aplica lo dispuesto Artículo 32 del Decreto 254 de 2000, modificado por el artículo 18 de la Ley 1105 de 2006.

De otra parte, el parágrafo 1º del artículo 52 de de la Ley 489 de 1998, establece que "El acto que ordene la supresión, disolución y liquidación, dispondrá sobre la subrogación de obligaciones y derechos de los organismos o entidades suprimidas o disueltas, la titularidad y destinación de bienes o rentas, los ajustes presupuestales necesarios, el régimen aplicable a la liquidación y, de conformidad con las normas que rigen la materia, la situación de los servidores públicos".

Desde el punto de vista contable, el párrafo 120 del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al principio de Prudencia dispone 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 previsible y 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 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".

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública define las Cuentas de Orden Acreedoras, en los siguientes términos: "En esta denominación se incluyen los grupos que representan los hechos o circunstancias, compromisos o contratos, que se relacionan con posibles obligaciones y que por lo tanto pueden llegar a afectar la estructura financiera de la entidad contable pública. Se incluyen las cuentas de registro utilizadas para efectos de control de pasivos y patrimonio, de futuros hechos económicos y con propósitos de revelación, así como las cuentas que permiten conciliar las diferencias entre los registros contables de los pasivos, patrimonio e ingresos, y la información tributaria. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito".

De igual forma, define el grupo 91- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, en los siguientes términos: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan hechos, condiciones o circunstancias existentes que implican incertidumbre en relación con una posible obligación de la entidad contable pública".



### CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas se concluye que, dado que el acto de liquidación de la E.S.E. no observa plenamente el parágrafo 1º del artículo 52 de la Ley 489 de 1998, en el sentido en que no dispone sobre la subrogación de obligaciones, no se puede identificar la entidad contable pública que tendría que asumir las obligaciones.

No obstante, como la entidad liquidada, Empresa Social del Estado del Nivel Nacional, forma parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público, corresponde asumir las obligaciones insatisfechas a la entidad a la cual se encuentra adscrita en representación de la Nación, que para el caso en particular es el Ministerio de la Protección Social.

En ese orden de ideas, el Ministerio de la Protección social, en representación de la Nación, deberá realizar el análisis correspondiente para determinar si los títulos que respaldan las obligaciones prestan mérito ejecutivo en su contra, en forma directa. Si se concluye de forma afirmativa, deberá proceder a reconocer el pasivo correspondiente mediante un débito en la subcuenta 312527-Obligaciones, de la cuenta

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Si por el contrario, los títulos no prestan mérito ejecutivo en contra del Ministerio, éste deberá reconocer la contingencia por la posible responsabilidad que le asistirá en el evento en que los acreedores soliciten la reparación del daño causado por la vía judicial, mediante un débito a la subcuenta 919090-Otras responsabilidades contingentes, de la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, y como contrapartida, un crédito en la subcuenta 990590-Otras Responsabilidades contingentes, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA.

Ahora bien, si de acuerdo con las consideraciones expuestas y las conclusiones establecidas considera necesario la realización de un comité técnico para tratar de forma específica el tema consultado, le solicitamos que sea informado a este Despacho para proceder a convocar el mencionado comité.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20105-143101 del 21-05-10

CONCEPTO 20105-143101 del 21-05-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		Tema	1.1 1.2 1.3 1.4
	Subtema		Reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de gobierno general

Doctor  
EDWIN GREGORIO CASTRO MONTALVO  
Auditor  
Contraloría General de la República  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación enviada por correo electrónico y radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20105-143101, mediante la cual consulta "Si dos entidades contables públicas del gobierno general suscriben entre sí un contrato de comodato, ¿cuál es el registro contable que debe realizar cada una de ellas para reconocer el traslado del bien?".

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

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

El párrafo 248 del mismo texto normativo, en las normas técnicas relativas al patrimonio, indica que: "El superávit incorporado se origina en (...) el reconocimiento de bienes que por situaciones de legalidad, medición

u otra causa especial no habían sido reconocidos, en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe y, en los intangibles formados. 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 su parte el numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del RCP, 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).

Con el objeto de reconocer y revelar la entrega de bienes de uso permanente sin contraprestación entre entidades contables públicas, el mismo numeral especifica que: "La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-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).

## CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que las entidades contables públicas del Gobierno General deben reconocer como Propiedades, Planta y Equipo, los bienes recibidos para su uso permanente sin contraprestación, sin que medie el traslado de la propiedad, como sucede en virtud de los contratos de comodato.

Para tales efectos la entidad que recibe el activo debe registrar un débito en las subcuentas que representen el activo recibido y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico.

La entidad contable pública del Gobierno General que entrega los bienes acredita la subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que corresponda con la naturaleza del bien trasladado y debita las subcuentas que correspondan de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Además, debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, si estas presentan saldo en el momento de la entrega del bien. El valor en libros, correspondiente a la diferencia entre los saldos de las anteriores cuentas, debe reconocerse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

La entidad contable pública del Gobierno General que entrega los bienes sin contraprestación debe además debitar 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), con el objeto de mantener un control de los bienes entregados.

\*\*\*

## 3128- Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db)

CONCEPTO 20101-139552 del 28-01-10			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 2.1	3128 Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db) Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de los ajustes por depreciación y los soportes correspondientes, reflejando un Patrimonio con una cifra contraria a su naturaleza

Doctor  
JOSÉ PABLO SANTAMARÍA PATIÑO  
Secretario General  
Procuraduría General de la Nación  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20101-139552, en la cual solicitan concepto sobre lo siguiente:

La Procuraduría General de la Nación efectuó una depuración de bienes muebles a nivel regional, proceso que permitió actualizar el inventario físico de bienes, así como revisar el cálculo de las depreciaciones de los mismos. Dicha depuración evidenció que se había dejado de reconocer depreciación por \$7.682.126.751.33, cifra sobre la cual preguntan:

1. Cómo se debe contabilizar el ajuste teniendo en cuenta que se afectan depreciaciones desde períodos anteriores.
2. En el evento de que por la cuantía del ajuste, el Patrimonio se afecte de tal manera que termine reflejándose con una cifra contraria a su naturaleza, de qué manera debemos proceder contablemente.
3. Cómo debe quedar soportado este registro.

## CONSIDERACIONES

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública permite caracterizar, de acuerdo con el entorno económico, a las entidades contables públicas. Es así que el párrafo 22 dice: "Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del sector público. Estas se agrupan en gobierno general y empresas públicas".

En el mismo sentido, en el párrafo 23 especifica: "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. (...). (Subrayado fuera de texto).

El principio de Contabilidad Pública de Revelación descrito en el párrafo 122 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, indica: "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. (...)."

De igual manera, el párrafo 64 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública estipula: "La realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. (...). 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 tales como el cambio en el nivel general de precios de los bienes y servicios, depreciaciones, (...).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas, establece:

*"1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR.) Representa el valor acumulado por el reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional de la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil y el costo ajustado por adiciones y mejoras. La contrapartida corresponde a las subcuentas (...) 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo (...).*

*Se acredita con: 1- El valor de la depreciación calculada periódicamente".*

*"3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB.) Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, (...) 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, (...). La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación acumulada (Cr.) (...).*

*Se debita con: 1- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable. (...). Se acredita con: 1- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital fiscal. (...). (Subrayado fuera de texto).*

*"3105-CAPITAL FISCAL Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de los traslados de otras cuentas patrimoniales (...).*

*Se debita con: (...) 3- El valor reclasificado de la cuenta 3128-Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db.) al inicio del período contable. (...).*

Así mismo, el literal e) del numeral 29 del Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, determina que debe revelarse en notas

a los estados contables la vida útil y los métodos utilizados para la determinación de la depreciación o amortización.

De otra parte, la Norma Técnica relativa a los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad, en lo relacionado con los Soportes de Contabilidad, párrafo 337 del Plan General de Contabilidad Pública, determina: "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. (...)."

Es pertinente indicar que, para el proceso de validación y envío de la información contable, la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y sus subcuentas están parametrizadas en forma tal que admiten el reporte con saldo contrario al de su naturaleza.

## CONCLUSIÓN

Tal como lo expresa el principio de Contabilidad Pública de "Revelación", la información contable de la entidad contable pública, debe reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental fruto de las transacciones, hechos u operaciones realizadas en ejercicio de sus funciones. Ahora bien, en desarrollo del proceso contable, los registros deben permitir identificar los eventos que originan ajustes que afectan significativamente las cifras de los estados contables, es así como, para el caso de las depreciaciones, el registro a realizar, como entidad de Gobierno General es:

1. Contabilizar el ajuste debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB.), acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR.).

Conforme a la dinámica de la cuenta 3128, al inicio del período contable el saldo de esta cuenta deberá trasladarse a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, siendo esta finalmente la que reflejará los ajustes de resultado del proceso.

2. Si al registrar los ajustes, la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL presenta saldo débito, el proceso de validación de la información admite reportar esta cuenta con saldo contrario al de su naturaleza.

3. Con relación a la tercera inquietud, tal como lo expresa el Manual de Procedimientos sobre Propiedades, Planta y Equipo citado, los ajustes deberán revelarse en notas a los estados contables. Así mismo, en desarrollo de la Norma Técnica sobre Soportes de Contabilidad, la documentación que permitió obtener los datos para el ajuste, será el soporte del registro contable.

\*\*\*

## 32- PATRIMONIO INSTITUCIONAL

### 3206- Capital de fondos parafiscales

CONCEPTO 20101-140108 del 12-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3206</b> Capital de fondos parafiscales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del traslado de activos y pasivos entre el Fondo Nacional del Café y los Comités Departamentales de Cafeteros

Doctora  
 PIEDAD ATUESTA CEPEDA  
 Contadora General  
 FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA  
 Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-140108, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“El Fondo Nacional del Café, dando cumplimiento a la reglamentación para la transición al Régimen de Contabilidad Pública, en el año 2007 trasladó los saldos que tenía en las cuentas 1995 Principal y Subalterna, a la cuenta 3206- Capital Parafiscal (sic) y a partir de esa fecha continuó registrando las operaciones de traspaso de fondos en esta última cuenta, dando lugar a la acumulación de saldos tanto en la Contabilidad de Oficina Central como en los Comités Departamentales de Cafeteros”.*

Por lo anterior, consulta el procedimiento que se debe seguir para la cancelación de los saldos de la cuenta 3206-Capital de fondos parafiscales dado que, de una parte, la tendencia de crecimiento del saldo de las cuentas es infinita, y por otra, cuando estas operaciones se registraban en la cuenta 1995-Principal y Subalterna, cada año se aplicaba el procedimiento del numeral 2.4 Instrucciones para el manejo contable y cierre de la cuenta principal y subalterna, reglamentación que en el nuevo Régimen de Contabilidad Pública no existe.

### CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta cabe resaltar que el Fondo Nacional del Café fue excluido del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública de conformidad con lo señalado en la Resolución 354 de 2007, la cual en el parágrafo del artículo 5º señala 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).

No obstante lo anterior, y dado que el Fondo Nacional de Cafeteros puede, por voluntad de la gerencia observar el Régimen de Contabilidad Pública, procedemos a responder algunos aspectos de su consulta.

Así las cosas, en lo que tiene que ver con las formas de organización y ejecución del proceso contable en las entidades contables públicas, el CAPÍTULO III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que *“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:*

(...)

3. *Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado*
4. *Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable*
5. *Formas alternativas de organización contable”*

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES *“Representa el valor de los recursos públicos recibidos para la creación de fondos para el fomento y desarrollo de un sector específico, que por ley son administrados por particulares”.*

En ese sentido, y no obstante que el tratamiento contable del traspaso de fondos entre unidades de una misma entidad contable pública está diseñado fundamentalmente para entidades de gobierno general a quienes les aplican las cuentas 3105 y 3208-CAPITAL FISCAL, el Fondo Nacional del Café y los Comités Departamentales de Cafeteros deben de manera análoga aplicar dicho procedimiento para el reconocimiento de traspaso de fondos, bienes, derechos y obligaciones, utilizando la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de los hechos, operaciones y transacciones que realiza el Fondo Nacional del Café con los Comités Departamentales de Cafeteros, dependerá, entre otros criterios, de la forma en que el Fondo Nacional del Café tenga organizado su proceso contable.

Ahora, si la contabilidad está organizada a través de seccionales, regionales o similares, o a través de unidades o centros de responsabilidad, el traslado de activos y pasivos entre el Fondo Nacional del Café y los Comités Departamentales de Cafeteros se reconocerá de la siguiente manera:

#### a) Traslado de fondos, bienes o derechos

El Fondo Nacional del Café debe reconocer un débito en la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES, con contrapartida en las subcuentas y cuentas respectivas del Activo de que se trate.

Por su parte, los Comités Departamentales de Cafeteros deben reconocer un débito en las subcuentas y cuentas del Activo correspondiente, con contrapartida en la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES.

**b) Traslado de obligaciones**

El Fondo Nacional del Café debe reconocer un débito en las subcuentas y cuentas respectivas del Pasivo, y un crédito a la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES.

Los Comités Departamentales de Cafeteros deben reconocer un débito en la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES, con contrapartida en las subcuentas y cuentas del Pasivo correspondiente.

Por lo anterior, al agregar los Estados Contables del Fondo Nacional del Café y los de los Comités Departamentales de Cafeteros se compensan los efectos de las operaciones de traspaso de fondos, activos o pasivos, revelándose así los bienes, derechos y obligaciones una sola vez, dando

integralidad a la información contable de la entidad como unidad central, por lo cual no se requiere la eliminación de los saldos acumulados en la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES.

Es de anotar, que para el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones realizados entre el Fondo Nacional del Café con los Comités Departamentales de Cafeteros debe garantizarse el adecuado flujo de información con el fin de que cada una efectúe los registros contables correspondientes, de tal manera que les permita obtener una información confiable, relevante y comprensible, siguiendo lo señalado en el Capítulo III, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.

\*\*\*

**3208- Capital fiscal**

CONCEPTO 200911-137042 del 05-01-10			
1 2 4	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3208</b> Capital Fiscal
		1.2	<b>2208</b> Operaciones de crédito público internas de largo plazo
		1.3	<b>23</b> Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
		1.3	<b>1941</b> Bienes adquiridos en leasing financiero
		1.4	<b>2208</b> Operaciones de crédito público internas de largo plazo
	1.4	<b>2307</b> Operaciones de financiamiento internas de largo plazo	
<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los recursos que recibe la Empresa de Servicios Públicos no Domiciliarios de Duitama "ESDU" para el fortalecimiento y mejoramiento y adecuación de la plaza de mercado.	
	1.2.1	Reconocimiento por retiro de obligaciones de crédito presupuestario	
	1.3.1	Reconocimiento del retiro de bienes recibidos en leasing y cedidos entre entidades de gobierno general.	
	1.4.1	Reconocimiento de un crédito bancario para financiar proyectos con periodo de gracia	
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTO DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
		<b>Subtema</b>	1.1.1

Doctora  
GLORIA NELLY CHAPARRO PINEDA  
Subgerente Administrativa y Financiera  
Empresa de Servicios Públicos no Domiciliarios de Duitama "ESDU"  
Duitama (Boyacá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200911-137042 en el cual consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable para registrar una transferencia que el Municipio de Duitama hace a la Empresa de Servicios Públicos no Domiciliarios de Duitama por valor de \$565.277.167.86, en desarrollo del convenio suscrito entre las dos partes?

2. Cuál es el tratamiento contable para registrar la eliminación de activos y pasivos que aparecen registrados en la contabilidad pero que son inexistentes de acuerdo con las pruebas allegadas, para los siguientes casos:

2.1 Un valor de \$40.000.000 como endeudamiento público con el Municipio de Duitama, registrado en la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, pero que según comunicación del Municipio, previas averiguaciones, este valor no existe. La no existencia del pasivo está

confirmada con la respectiva circulación de la información, materializada en la comunicación de Duitama.

2.2 Una cuenta por pagar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por valor de \$38.048.980, la cual aparece actualmente en las subcuentas 244014-Cuota de fiscalización y auditaje, y 244026-Sanciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA POR PAGAR, pero no existe, según el estado de cuenta emitido por dicha entidad.

2.3 Bienes recibidos en Leasing por valor de \$100.456.653, registrados en la subcuenta 194101. Este activo no existe ya en la empresa porque ESDU lo cedió a la Empresa EMPODUITAMA, el 25 de octubre de 2005, conforme a lo determinado jurídicamente por el Concejo Municipal y las respectivas evidencias existentes en las comunicaciones de circularización con dicha empresa.

3. ¿Cómo se reconoce contablemente el pago en efectivo por parte de la ESDU de las acciones adquiridas que le confieren participación del 30% en el patrimonio de una entidad privada?

4. Dado que la entidad solicitará un crédito al Banco Agrario para financiar proyectos futuros, a nueve años y con un período de gracia de tres años, ¿cuál es el registro contable que deberá hacerse cuando se reciban tales desembolsos provenientes de los créditos una vez sean concedidos por el Banco Agrario?

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

## CONSIDERACIONES

### 1.1. Reconocimiento contable de recursos recibidos para mejoramiento y adecuación

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la fotocopia del Convenio No. CIN-20090047 celebrado entre el Municipio de Duitama y la Empresa de Servicios Públicos Municipales no Domiciliarios de Duitama "ESDU", que establece las siguientes consideraciones:

1. *"Que se pretende mejorar las condiciones de prestación de servicio de la Plaza de Mercado, (...).*
2. *Que la Empresa de Servicios Públicos Municipales no Domiciliarios de Duitama ESDU, entidad descentralizada del orden municipal y quien administra la plaza de mercado no cuenta con los recursos necesarios requeridos para el mejoramiento y adecuación de la plaza minorista. (...).*
8. *Que el proyecto general tiene un presupuesto aproximado de TRES MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS \$3.200.000.000, aproximadamente de los cuales el municipio aportará \$565.277.167, (...).*
11. *Que en tal sentido, la conveniencia de que el municipio transfiera dichos recursos económicos a la Empresa de Servicios Públicos Municipales no Domiciliarios de Duitama – ESDU, radica en la ayuda para el fortalecimiento de esta entidad y la contribución a sus objetivos generales y específicos como son en otros: (...)"*

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".* (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: 1. *"El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública. (...)"*

En este orden de ideas, los recursos que recibe la Empresa de Servicios Públicos no Domiciliarios de Duitama "ESDU" para el fortalecimiento y apoyo del mejoramiento y adecuación de la plaza de mercado, se deben reconocer como fortalecimiento patrimonial de la entidad contable pública, teniendo en cuenta que buscan mejorar el servicio.

### 2.1 Depuración contable por retiro de obligaciones de crédito presupuestario

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).

Ahora, si adelantadas las acciones administrativa pertinentes a efectos de depurar el saldo de la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, se establece que el valor reconocido como obligación crediticia no existe, el ajuste a realizar debe reconocerse afectando el patrimonio en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

### 2.2 Depuración contable por retiro de obligaciones

Sobre este particular, la Contaduría General de la Nación se abstiene de pronunciarse al respecto, teniendo en cuenta que el registro contable corresponde a una obligación por Cuota de fiscalización y auditaje, y por lo tanto la gestión administrativa a adelantar es con la respectiva Contraloría Territorial y no con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

### 2.3 Depuración contable de bienes recibidos en leasing

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".*

Ahora, 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, y teniendo en cuenta que la entidad cedió los bienes recibidos en leasing financiero debe retirar de la contabilidad los saldos de las cuentas asociadas a los activos objeto de su consulta, es decir, el valor en libros, y el pasivo constituido en el cual se reconoce la obligación asociada a la adquisición de los bienes.

### 3. Inversiones

El numeral 9.1.1.1 de 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).

*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 1º del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, señala que *“Las inversiones de administración de liquidez comprenden los recursos colocados en títulos de deuda o participativos, de entidades nacionales o del exterior, así como los instrumentos derivados, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones del precio a corto plazo”*.

El numeral 4º del citado procedimiento, expresa 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”*.

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

*El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma.*

*El control conjunto es el acuerdo de compartir el control sobre una entidad mediante un convenio vinculante.*

*Por su parte, la influencia importante es la facultad que tiene una entidad contable pública, con independencia de que el porcentaje de participación en el capital social no sea suficiente para tener el control, de intervenir en la definición y orientación de las políticas financieras y operativas de otra entidad, con el fin de obtener beneficios de las actividades de la misma.*

*Esta facultad se fundamenta en la relación entre el inversionista y la entidad asociada. La existencia de influencia importante se manifiesta, por lo general, en una o más de las siguientes formas:*

- a) Representación en la junta directiva u órgano rector equivalente de la entidad asociada;
- b) Participación en los procesos de formulación de políticas;
- c) Transacciones importantes entre el inversionista y la entidad asociada;

d) Intercambio de personal directivo; o

e) Suministro de información técnica esencial”.

Así mismo, el numeral 18 establece que *“Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario.”*

*De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe”*.

### 4. Créditos bancarios

El párrafo 206 del 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”*, y el párrafo 215 indica 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”*.

En ese mismo sentido, el CGC describe la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, indicando que *“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 celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año.”*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional, 1110-Depósitos en Instituciones Financieras y 5722-Operaciones sin Flujo de Efectivo”*.

El CGC también describe la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, señalando que *“Representa el valor de las obligaciones originadas como resultado del cumplimiento de garantías, así como la contratación de empréstitos y la colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago superior a un año.”*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integra la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1.1. Reconocimiento contable de recursos recibidos para mejoramiento y adecuación

Los recursos que recibe la Empresa de Servicios Públicos no Domiciliarios de Duitama “ESDU” para el fortalecimiento y apoyo del mejoramiento y adecuación de la plaza de mercado, se debe reconocer como fortalecimiento patrimonial, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

## 2.1 Depuración contable por retiro de obligaciones de crédito presupuestario

Adelantadas las acciones administrativas pertinentes a efectos de depurar el saldo de la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, si se establece que el valor reconocido como obligación crediticia carece de documentos soportes idóneos para adelantar su pago, o si se presentan situaciones tales como la extinción de la obligación, el ajuste a realizar debe reconocerse debitando la subcuenta 220833-Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, y acreditando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

## 2.2 Depuración contable por retiro de obligaciones

Sobre este particular, la Contaduría General de la Nación se abstiene de pronunciarse al respecto, teniendo en cuenta que el registro contable corresponde a una obligación por Cuota de fiscalización y auditaje, y por lo tanto la gestión administrativa a adelantar es con la respectiva Contraloría Territorial y no con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

## 2.3 Depuración contable de bienes recibidos en leasing

Considerando que la entidad cedió a la empresa de Servicios Públicos de Duitama los bienes recibidos en leasing, la entidad debe retirar el bien de la contabilidad mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, un débito en la subcuenta 230615-Contratos Leasing, de la cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, 230709-Contratos Leasing, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, 230808-Contratos Leasing, de la cuenta 2308-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE CORTO PLAZO, o 230906-Contratos Leasing, de la cuenta 2309-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, según corresponda, teniendo en cuenta

que cuando la ESDU adquirió los bienes bajo la modalidad de leasing financiero debió reconocer la respectiva obligación, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, la diferencia se registra mediante un débito a la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

## 3. Inversiones

El reconocimiento y actualización de las acciones adquiridas por parte de la ESDU deben reconocerse y actualizarse atendiendo la intención con la que se realizó la inversión, pues dependiendo del objetivo de su adquisición pueden reconocerse como inversiones de administración de liquidez, inversiones con fines de política, inversiones patrimoniales en entidades controladas o inversiones patrimoniales en entidades no controladas. Ahora, en cada caso para el reconocimiento y actualización de las inversiones se debe seguir lo señalado en el Capítulo I, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

## 4. Créditos bancarios

Según las características del crédito otorgado, la entidad contable pública debe clasificarlo como operación de crédito público o de financiamiento, según corresponda, de acuerdo con las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En ese sentido, en el momento en que la entidad reciba los desembolsos producto del crédito concedido por la entidad bancaria, lo reconocerá con un débito en la subcuenta 220830-Préstamos banca comercial, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, o en la subcuenta 230701-Préstamos de banca comercial, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, y un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

\*\*\*

CONCEPTO 200912-138538 del 03-02-10			
	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
1	Tema	1.1	<b>3208</b> Capital fiscal
		1.2	<b>1615</b> Construcciones en curso
		1.3	<b>24</b> Cuentas por pagar
		1.4	<b>16</b> Propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte del Hospital de Nazareth Nivel I E.S.E., de recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud, para adecuación de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial

Doctor  
LEONARDO BERNAL CÁRDENAS  
Contador  
Hospital Nazareth I Nivel E.S.E.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138538, en la cual informa que desde el año 2005 el Hospital de Nazareth Nivel I E.S.E. recibió recursos del convenio interadministrativo de Cooperación No. 423, celebrado con el Fondo Financiero Distrital, cuyo objeto es la cooperación conjunta en el logro de la habilitación de los servicios de salud prestados por la Empresa Social del Estado-E.S.E, desarrollando y ejecutando las acciones necesarias para el mejoramiento de la infraestructura física, en desarrollo del proyecto denominado "Adquisición y adecuación de terreno, infraestructura y dotación de ecoterapia en su programa de rehabilitación integral para personas con discapacidad mental". Adicionalmente señala:

1. Manifiesta que el Hospital realiza un convenio con el Fondo Financiero Distrital de Salud para la ejecución y puesta en marcha del proyecto "Ecoterapia".
2. También menciona que desde el año 2005, se reciben en forma de anticipo los dineros para la ejecución de la obra y se contabilizan en la cuenta 291007- Ingresos recibidos por anticipado
3. Así mismo comenta que se efectúa la causación para el pago de los contratos de obra con un débito a la subcuenta 164001-Edificios y casas y crédito a la subcuenta 240101-Bienes y Servicios.
4. De otra parte, informa que a medida que se van efectuando los pagos a los contratos; como los de ejecución de la obra, interventoría y



otros, se causa un débito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios y un crédito en la subcuenta 111001- Depósitos en Instituciones Financieras.

5. Por otra parte, indica que el año 2008 fue establecido como la fecha para entregar y poner en servicio la obra, e informa que reconoce el ingreso acreditando la cuenta de otros ingresos y a su vez amortiza o disminuye el valor de los ingresos recibidos por anticipado.

De la misma manera, señala que no hay claridad por parte de la Administración sobre la adecuada clasificación de los ingresos recibidos en virtud de los convenios transitorios. El Revisor Fiscal solicita que se le informe cuál es el registro contable que debe efectuar el Hospital en este tipo de operaciones, y adicionalmente solicita concepto para realizar el ajuste ya que la utilidad generada por llevar el anticipo a otros ingresos, ya se refleja en el patrimonio en la subcuenta 322501-Utilidad de ejercicios anteriores.

## CONSIDERACIONES

En primer lugar, es necesario tener en cuenta que el convenio interadministrativo de cooperación para el desarrollo del sistema de habilitación No. 423 de 2005, suscrito entre el Fondo Financiero Distrital de Salud y la Empresa Social del Estado-ESE Hospital de Nazareth, tienen como objeto cooperar mutuamente para lograr la habilitación de los servicios de salud, prestados por la ESE; desarrollando y ejecutando las acciones necesarias para el mejoramiento de la infraestructura física.

El Fondo Financiero Distrital de Salud ejecuta su presupuesto de inversión directa, mediante la celebración de convenios con el Hospital de Nazareth, que administra y desarrolla las actividades tendientes a hacer efectivo el gasto público social del Fondo Financiero.

Por su parte el literal 7 de los considerandos del convenio de cooperación, señala que se formuló el proyecto 33-331-33112-01-03-0342, denominado "Desarrollo de la Dirección del Sistema de Salud y Fortalecimiento de la Red Pública Hospitalaria", cuyo objetivo general es: "Fortalecer el desarrollo de la oferta de los servicios de salud en las instituciones públicas de salud, mediante el mejoramiento de la infraestructura física (obra, dotación y reposición tecnológica) de los Hospitales de la Red adscrita y de la Secretaría Distrital de Salud" y cuyos objetivos específicos son: a) Mejorar la infraestructura física de la Red prestadora de servicios de salud del Distrito, con enfoque de Red, desarrollando el nuevo modelo de atención en salud para garantizar el derecho a la salud de los habitantes de la ciudad basados en la articulación de cuatro principios como son: la equidad, la solidaridad, la autonomía y el reconocimiento de las diferencias; y b) Mejorar y mantener las sedes del sistema de atención de salud del sector en la ciudad para mejorar el servicio que se presta a la comunidad".

La cláusula tercera del convenio de cooperación, establece las obligaciones de la ESE para el cumplimiento del convenio así: "1) **Desarrollar la gestión administrativa y las demás acciones necesarias requeridas para la (Adquisición y adecuación de terreno, infraestructura y dotación de ecoterapia en su programa de rehabilitación integral para personas con discapacidad mental).** 2) Estructurar, coordinar y realizar todos los actos necesarios para la ejecución del objeto del presente convenio. 3) Garantizar que los recursos sean destinados para el cumplimiento del objeto del convenio. 4) Suscribir contrato de obra para la construcción de la infraestructura hospitalaria. (...). 12) Tramitar oportunamente los pagos y desembolsos derivados del presente convenio (...). 15) Reembolsar si fuera el caso a **EL FONDO** los saldos no ejecutados al finalizar el plazo de ejecución del convenio".

Además la cláusula sexta del convenio define el **GIRO DE LOS RECURSOS** así: "EL FONDO girará a la ESE, el cien por ciento (100%) del valor de los recursos asignados a la legalización del presente convenio, de acuerdo a la disponibilidad de recursos del PAC".

Respecto a la norma contable, es necesario remitirnos al Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, 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.

El párrafo 174 del Plan General de Contabilidad Pública sobre el grupo Propiedades Planta y Equipo establece que: "deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles (...). En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos (...)".

Por otra parte el párrafo 223 del mismo texto normativo 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.

De la misma manera el párrafo 224 señala que: "las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...). 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. (...)".

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL: "Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables".

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el Hospital de Nazareth, al recibir los recursos del Fondo Financiero Distrital de Salud, en desarrollo de los convenios suscritos para el mejoramiento de la infraestructura física y el fortalecimiento en la implementación del nuevo modelo de gestión y atención en salud, debe registrar un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Esto teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos no está recaudando un ingreso por la prestación de un servicio, sino fortaleciendo el patrimonio de la entidad contable pública para aumentar la capacidad de la prestación de los servicios que le competen.

Los registros contables originados en la realización de contratos de cooperación, 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 y la actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, para evitar que se sobrestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

Con respecto a la compra de insumos y demás contrataciones relacionadas con las actividades propias del objeto del convenio, la ESE debe debitar la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en la subcuenta que corresponde y acreditar la subcuenta correspondiente en la cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Para el pago de las obligaciones fruto de la ejecución del convenio, deberá debitar la subcuenta respectiva del grupo 24 y como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por último, una vez se culmine la construcción, se procede a la reclasificación del activo construido, 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.

Así mismo, sin perjuicio de los ajustes que procedan y del tratamiento contable equivocado que se había realizado, debe reclasificar el valor recibido en el convenio de la subcuenta 322501-UTILIDAD DE EJERCICIOS ANTERIORES a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-139521 del 09-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3208</b> Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos no reembolsables a ningún título que reciben las empresas de servicios públicos para fortalecer financiera, técnica y administrativamente, las obras de infraestructura

Señor  
HUMBERTO MIELES S.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición enviado por correo electrónico y radicado con el expediente 20101-139521, en el cual consulta el procedimiento contable para registrar los recursos no reembolsables entregados a las empresas de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial y/o mixto, con el fin de construir obras en beneficio de los usuarios. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 142 de 1994, establece, en los siguientes artículos, que:

*“ARTÍCULO 2o. INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS. El Estado intervendrá en los servicios públicos, conforme a las reglas de competencia de que trata esta Ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334, 336, 365, 366, 367, 368, 369, 370 de la Constitución Política, para los siguientes fines:*

*2.1. Garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios. (...).*

*ARTÍCULO 3o. INSTRUMENTOS DE LA INTERVENCIÓN ESTATAL. Constituyen instrumentos para la intervención estatal en los servicios públicos todas las atribuciones y funciones asignadas a las entidades, autoridades y organismos de que trata esta ley, especialmente las relativas a las siguientes materias:*

*3.1. Promoción y apoyo a personas que presten los servicios públicos. (...).*

*ARTÍCULO 7o. COMPETENCIA DE LOS DEPARTAMENTOS PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. Son de competencia de los departamentos en relación con los servicios públicos, las siguientes funciones de apoyo y coordinación, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan las asambleas:*

(...)

*7.2. Apoyar financiera, técnica y administrativamente a las empresas de servicios públicos que operen en el Departamento o a los municipios que hayan asumido la prestación directa, así como a las empresas organizadas con participación de la Nación o de los Departamentos para desarrollar las funciones de su competencia en materia de servicios públicos”.*

*ARTÍCULO 8o. COMPETENCIA DE LA NACIÓN PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. Es competencia de la Nación:*

(...)

*8.4. Apoyar financiera, técnica y administrativamente a las empresas de servicios públicos o a los municipios que hayan asumido la prestación directa, así como a las empresas organizadas con participación de la Nación o de los Departamentos para desarrollar las funciones de su competencia en materia de servicios públicos y a las empresas cuyo capital pertenezca mayoritariamente a una o varias cooperativas o empresas asociativas de naturaleza cooperativa”.*

De otra parte, el Párrafo 258 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, dispone: “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”.

Asimismo, 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, (...).

*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. (...).”

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye que los recursos que reciben las empresas de servicios públicos, cuando no son reembolsables a ningún título para fortalecer financiera, técnica y administrativamente, las obras de infraestructura en la prestación del servicio, se constituyen para la empresa en un fortalecimiento patrimonial, y se reconocen contablemente con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, que serán incorporados teniendo en cuenta los desembolsos realizados por el gobierno nacional y/o departamental.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-145907 del 21-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3208</b> Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración contable de los saldos iniciales por partidas conciliatorias recibidos por el PAR TELECOM de FIDUPREVISORA como saldos iniciales de su balance y de los cuales no se ha establecido su origen
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2905</b> Recaudos a favor de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de partidas conciliatorias originadas en la operación actual del PAR-TELECOM

Doctora  
 AURA LILIANA PINZÓN BÁEZ  
 Coordinadora Unidad Financiera  
 Patrimonio Autónomo de Remanentes-PAR TELECOM  
 Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145907 en la cual nos consulta los siguientes aspectos:

- ¿Las consignaciones de las cuales no se puede establecer el origen pueden ser incorporadas por el PAR TELECOM en el patrimonio debido a que estas fueron recibidas como saldos iniciales de la extinta TELECOM en el momento de la conformación del Patrimonio Autónomo de Remanentes-PAR?

Es de anotar que respecto a este punto mediante correo electrónico nos aclara que los saldos por partidas conciliatorias recibidos por el PAR como saldos iniciales de su balance y de los cuales no se ha podido establecer su origen se encuentran registrados en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, los cuales fueron registrados por el PAR contra el patrimonio, por tratarse de saldos que estaban contenidos en los estados financieros de las extintas TELECOM y sus Teleasociadas quienes fueron las que recibieron en su momento esos dineros en sus cuentas.

- ¿Las partidas por consignaciones de las cuales no se puede establecer el origen y que se han originado en el desarrollo del PAR Telecom, se pueden registrar en la cuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, por ser dineros con connotación pública?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

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, señala:

#### ***“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 u 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).*

### CONCLUSIÓN

Dado que los recursos que conforman el Patrimonio Autónomo de Remanentes-PAR corresponden a recursos públicos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, se debe efectuar la respectiva homologación técnica y conceptual al Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, para efectos de la depuración de los saldos iniciales recibidos por el PAR de FIDUPREVISORA registrados en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, si como resultado de las gestiones administrativas necesarias para establecer la realidad de las partidas que son inciertas para la entidad, se establece que dichos valores no corresponden a derechos u obligaciones ciertas, el PAR debe proceder a realizar su reconocimiento contable de conformidad con el Plan de Cuentas de la Superintendencia Financiera y su posterior homologación al CGC, disminuyendo la cuenta

y la subcuenta del pasivo inicialmente afectada y como contrapartida la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En lo relacionado con las consignaciones originadas en la operación del PAR de las cuales no se puede establecer su origen, el PAR debe aplicar para efectos de homologación al Régimen de Contabilidad Pública, los registros indicados en el concepto 200812-121931 del 24 de diciembre de 2008, dirigido al doctor Wilson Alvarado Calvache, Director Financiero de la Superintendencia de Notariado y Registro, en el cual se establece 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”.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146683 del 11-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3208</b> Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa Municipal de Aseo de Floridablanca-E.M.A.F. de los recursos recibidos del municipio en el año 2005 para cancelar planes de retiro voluntario, sentencias y conciliaciones

Doctora

EDUVINA QUIROZ RIVERA

Empresa Municipal de Aseo de Floridablanca-E.M.A.F.

Floridablanca (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146683 en la cual nos informa que la Empresa Municipal de Aseo de Floridablanca en el año 2005 recibió del municipio 2.500 millones de pesos, para cancelar planes de retiro voluntario, sentencias y conciliaciones, los cuales fueron reconocidos por el contador de ese momento en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Por lo anterior solicita que se le indique si el tratamiento contable realizado por la entidad fue el adecuado, o en caso contrario se le indique qué cuentas debe emplear para efectuar el ajuste.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Las consideraciones A y B de la Resolución 138 de 2005 expedida por la Secretaría de Hacienda Municipal de Floridablanca, por medio de la cual se ordena el traslado del recurso de capitalización de la E.M.A.F., establecen:

*A. Que según Decreto No. 0104 de 2005, el Honorable Alcalde Municipal en su artículo Primero Decreta: Aportarle al capital de la E.M.A.F. E.S.P, DOS MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS DE PESOS (\$2.500.000.000.00) para que cubra sus obligaciones que se deriven del saneamiento fiscal y financiero, tales como pasivos laborales, acreencias con proveedores (...), fallos y sentencias judiciales.*

*B. Que para tal efecto la SECRETARÍA DE HACIENDA MUNICIPAL en cumplimiento de sus funciones debe implementar los mecanismos necesarios para efectuar dicho aporte de capital a la E.M.A.F. E.S.P.” (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, los párrafos 241 y 242 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

*“241. 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.*

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

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, en el siguiente sentido: “Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables.

*La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados”.*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los recursos recibidos en el año 2005 por la Empresa Municipal de Aseo de Floridablanca como aporte de capital del Municipio, corresponden a un fortalecimiento patrimonial para la empresa, razón por la cual es correcto que en su momento se hayan registrado afectando la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, por tratarse de una empresa no societaria.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148052 del 02-12-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3208</b>	Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo de Seguridad-DAS de los recursos que recibe de la Policía Nacional para la adquisición de vehículos blindados y convencionales	

Doctoras  
 BLEIDY ROCÍO GAMBOA BEJARANO  
 Coordinadora Grupo de Contabilidad  
 MARLÉN RUBIANO AVELINO  
 Subdirectora Financiera  
 Departamento Administrativo de Seguridad-DAS  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148052, en la cual consulta el tratamiento contable de los hechos que se generan de la ejecución del Convenio Interadministrativo de Cooperación 014 de 2010 celebrado entre el Departamento Administrativo de Seguridad-DAS y la Policía Nacional. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Los numerales 6º, 7º, 8º y 9º de las consideraciones del Convenio Interadministrativo de Cooperación 014 de 2010 establecen que: *“6. Que el DAS como Organismo de Seguridad y de Inteligencia del Estado, dentro de sus labores misionales y de apoyo en cumplimiento a lo señalado en el Decreto 643 de 2004, artículo 2, numeral 14, en concordancia con el Decreto 1700 de 2010, tiene la obligación de brindar seguridad al Presidente de la República y su familia, Vicepresidente y su familia, a los ex presidentes, ex vicepresidente, su cónyuge, hijos y familiares, más aún, cuando se avecina un cambio de gobierno para lo cual la entidad no cuenta con los vehículos necesarios para atender las obligaciones misionales expuestas inicialmente. 7. Que a la POLICÍA NACIONAL, igualmente, como institución de seguridad y además de defensa nacional y al DAS se les atribuye de forma conjunta, de conformidad con el Decreto 1700 de 2010, la seguridad permanente de los ex presidentes, ex vicepresidentes, cónyuge, hijos y familiares, para lo cual se apoyarán en sus labores misionales. 8. Que a través de este convenio la POLICÍA NACIONAL apoyará al DAS con recursos, para el cumplimiento de sus fines misionales y de protección que ejerce a través de la Oficina de Protección Especial que desarrolla las funciones consagradas en el Decreto 643 de 2004, entre otras, la de “Dirigir coordinar los servicios encaminados a proteger al Presidente de la República y su familia, al Vicepresidente y su familia, Ministros y Ex presidentes de la República, contra riesgos, peligros o amenazas A SU VIDA E INTEGRIDAD PERSONAL”. 9. Que es deber de la Policía Nacional y el Departamento Administrativo de Seguridad DAS establecer mecanismos que permitan el desarrollo de sus funciones conforme a los mandatos Constitucionales y de la Ley”.* (Subrayado fuera de texto).

La cláusula primera del Convenio citado, señala que: *“OBJETO DEL CONVENIO. Con el presente convenio interadministrativo LA POLICÍA NACIONAL se obliga a transferir recursos para ser incorporados en el presupuesto del FONDO ROTATORIO DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE SEGURIDAD, para ser utilizados en la adquisición de vehículos blindados y convencionales que prestarán protección y seguridad al ex vicepresidente, su cónyuge, hijos y familiares”.* (Subrayado fuera de texto).

La cláusula séptima del citado convenio, establece que: *“OBLIGACIONES ESPECIALES: POR PARTE DEL DAS: 1) Invertir los recursos situados por la POLICÍA NACIONAL, en la adquisición de vehículos blindados y convencionales para la protección del ex vicepresidente, su cónyuge, hijos*

*y familiares. 2) Incorporar en el presupuesto del FONDO ROTATORIO DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE SEGURIDAD, los recursos transferidos por la POLICÍA NACIONAL. 3) Asumir los costos inherentes al mantenimiento, funcionamiento y seguros de los vehículos que se adquieran en virtud de la transferencia de los recursos objeto del presente convenio. POR PARTE DE LA POLICÍA NACIONAL: Transferir la suma de DOS MIL MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL (\$2.000.000.000), al presupuesto del FONDO ROTATORIO DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE SEGURIDAD, una vez perfeccionado el presente documento, y de conformidad con la disponibilidad del PAC. (...).”*

Mediante comunicación telefónica la Doctora Bleidy Rocío Gamboa Bejarano, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Departamento Administrativo de Seguridad-DAS, manifestó que la propiedad de los bienes adquiridos recae sobre el Fondo Rotatorio del DAS.

En ese sentido, en materia contable, el párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 mismo, el párrafo 258 relacionado con las Normas técnicas relativas al Patrimonio, señala que: *“El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, (...).”*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL *“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, (...).”* (Subrayado fuera de texto).

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

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos que recibe el Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo de Seguridad-DAS de parte de la Policía Nacional para la adquisición de vehículos blindados y convencionales se constituyen en fortalecimiento patrimonial para la entidad contable pública, en la medida en que están destinados a la formación bruta de capital, en consecuencia deben reconocerse mediante 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.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148429 del 09-12-10**

Este concepto deja sin vigencia el concepto 20102-140648 del 26-03-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3208</b>	Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por las Empresas Sociales del Estado para la construcción y/o remodelación de su infraestructura física, y que son recibidos de parte de las Secretarías de Salud, los Departamentos y los Municipios sin que exista ninguna contraprestación o retribución	

Doctora

ANA MARÍA DOMÍNGUEZ

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148429, en la cual consulta el tratamiento contable que las Empresas Sociales del Estado deben aplicar para el reconocimiento de los recursos destinados a la construcción y remodelación de su infraestructura física, y que son recibidos de parte de las Secretarías de Salud, los Departamentos y los Municipios sin que exista ninguna contraprestación o retribución. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 11 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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).

El párrafo 104 del mismo instrumento normativo, señala en relación con la Razonabilidad como elemento para garantizar la característica cualitativa de la información contable de la Confiabilidad, que “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).

El párrafo 119 del citado Marco Conceptual, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 mismo, el párrafo 258 relacionado con las Normas técnicas relativas al Patrimonio, señala que: “El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, (...)”.

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL “Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, (...)”. (Subrayado fuera de texto).

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. (...)”(Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos que reciben las Empresas Sociales del Estado para la construcción y remodelación de su infraestructura física, de parte de las Secretarías de Salud, los Departamentos y los Municipios, sin que exista contraprestación alguna para estos últimos, deben reconocerse como un fortalecimiento patrimonial de la entidad contable pública, toda vez que están destinados al mejoramiento en la prestación de los servicios de salud, en consecuencia dichos recursos deben reconocerse mediante 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.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el concepto 20102-140648, del 26 de marzo de 2010, dirigido al Doctor Johan Enrique Mercado Frías, contador del Hospital San Agustín de Fonseca.

\*\*\*

**3215- Reservas:** Ver concepto 20109-147156

**3225- Resultados de ejercicios anteriores**

CONCEPTO 20105-143216 del 02-07-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3225</b> Resultados de ejercicios anteriores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reclasificar a utilidades o excedentes de ejercicios anteriores los ajustes por inflación que en su momento fueron capitalizados y reclasificados de las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3250-AJUSTES POR INFLACIÓN a la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL PARAFISCAL

Doctor  
 JAIME DIMATÉ JIMÉNEZ  
 Auditor Interno  
 Federación Nacional de Avicultores de Colombia - FENAVI  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143216, en la cual informa que *“El Fondo Nacional Avícola actualmente mantiene el plan general de la contabilidad pública y producto de la circular externa 056 de 2004, el mayor valor resultante de los ajustes por inflación de los activos fijos que antes se llevaban en la cuenta del Patrimonio – Revaloración, se ajustó quedando en el mismo patrimonio como Capital de Fondos Parafiscales, por lo anterior acudo a su Entidad con el propósito de identificar el tratamiento contable de la decisión de invertir estos recursos a beneficio del sector avícola”*. Por lo anterior, consulta si se podría llevar dicho valor a la cuenta de resultados de ejercicios anteriores, previa aprobación del máximo órgano de dirección.

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

**CONSIDERACIONES**

Para atender su consulta es pertinente indicar que en la primera edición del Diccionario de Términos de Contabilidad Pública publicado por la Contaduría General de la Nación, con el objeto de fomentar la cultura contable pública, se defina:

*“Ajustes por inflación. Procedimiento utilizado para reflejar en la contabilidad los efectos en la pérdida del poder adquisitivo de la unidad monetaria y los efectos de la inflación, así como la metodología que se adopta para expresar en moneda del mismo poder adquisitivo la información económica, financiera y social de los entres públicos. (...)”*

De otra parte, los párrafos 104, 105 y 259 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“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.*

(...)

*259. El Capital de fondos parafiscales representa el valor de los recursos públicos recibidos para la creación de fondos para el fomento y desarrollo de un sector específico, que por ley son administrados por particulares”*.

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

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

La dinámica de la cuenta señala que se acredita con: *“1- El valor de las utilidades o excedentes que se encuentran a disposición del máximo órgano social u organismo competente. 2- El valor de la absorción de las pérdidas o déficit mediante la aplicación de utilidades o excedentes”*.

Ahora bien, la Circular Externa 056 de 2004 *“Procedimientos que deben ser aplicados en el proceso de saneamiento contable, en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, prorrogada por la Ley 863 de 2003, y los Decretos Reglamentarios 1282 de 2002, 1914 y 1915 de 2003, y tratamiento contable de los valores registrados como ajustes por inflación y de los saldos globales registrados en las cuentas de Propiedad, Planta y Equipo”*, establecía en el numeral 5.7.1:

*“Entidades que aplicaban el sistema de ajustes parciales por inflación.”*

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

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

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que no es viable reclasificar a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, los ajustes por inflación que en su momento fueron capitalizados y reclasificados de las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3250-AJUSTES POR INFLACIÓN, a la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL PARAFISCAL, en razón a que en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, solo se reconoce el valor de las utilidades no distribuidas provenientes del beneficio o excedente neto de los ejercicios anteriores y no los valores provenientes de la acumulación de la revalorización del patrimonio que se generaba antiguamente con el extinto procedimiento de los ajustes por inflación.

Así mismo, es oportuno indicarle que los saldos que existían en las subcuentas de la cuenta 3250-AJUSTES POR INFLACIÓN que, en su momento, la Circular Externa 056 de 2004 ordenó reclasificar a la cuenta

3206-CAPITAL PARAFISCAL, eran efectos nominales de los ajustes por inflación, antes que una fuente de generación de recursos líquidos.

\*\*\*

### 3230 – Resultados del ejercicio

CONCEPTO 20104-142585 del 20-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3230</b> Resultados del ejercicio
		1.2	<b>3225</b> Resultados de ejercicios anteriores
	<b>Subtema</b>		Tratamiento contable de las pérdidas acumuladas

Doctora

LUZ STELLA CARDONA MEZA

Presidenta

Federación de Loterías y Entidades Públicas de Juegos de Suerte y Azar de Colombia-FEDELCO

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142585, relacionada con el artículo 50 de la Ley 643 de 2001 y su interpretación; y sobre lo cual formula los siguientes interrogantes:

1. ¿De acuerdo con la norma anterior, se consideraría que la palabra pérdidas corresponde a pérdidas contables?
2. Si una entidad administradora u operadora de juegos de suerte y azar genera una rentabilidad o excedente, pero estos no alcanzaron a cubrir la rentabilidad mínima que se espera en un indicador de gestión, ¿podría considerarse que la empresa presentó pérdidas?
3. De considerarse que si una entidad administradora u operadora de juegos de suerte y azar, no alcanzó a cumplir con la rentabilidad o excedentes mínimos está presentado pérdidas, ¿se tendría contablemente que causar antes del cierre de los estados contables los excedentes mínimos?
4. ¿Técnicamente cómo se registra en la contabilidad una utilidad o rentabilidad mínima que no se dio en una operación financiera?
5. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a las pérdidas acumuladas en una entidad oficial?
6. ¿A qué se refiere el término “pérdidas consecutivas”?

### CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, en primer lugar me permito manifestarle que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia 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 de la Nación, 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.

Con base en lo anterior, y en cuanto a su primera pregunta, dado que esta se orienta a que se le expida un concepto sobre la interpretación de una norma que no ha sido expedida por este Despacho, nos abstenemos de pronunciarnos. No obstante, sin desbordar nuestras competencias, le informo lo siguiente:

En relación con las pérdidas contables, el párrafo 20 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, y relacionado con la caracterización del

sector público colombiano, señala que *“El entorno jurídico obliga a cumplir el régimen presupuestal, las formas de contratación, el régimen laboral, las estructuras patrimoniales, el régimen para la obtención y uso de recursos, el desarrollo de actividades económicas y los criterios de gestión o producción de bienes y servicios. El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del Sector Público”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 21, del mismo texto normativo, establece que *“Las entidades que integran el Sector Público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 121 del mismo texto normativo relacionado con los principios de contabilidad pública, 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. 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 párrafo 260, de la misma norma, señala: *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 365, establece 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. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 372 del Plan General de Contabilidad Pública define el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, así: *“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. (...)"

De otra parte, en relación con el tratamiento contable de las pérdidas acumuladas, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa que la cuenta 3230-Resultados del ejercicio, *"Representa el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal, (...)"*.

La dinámica de la cuenta señalada, establece que esta se debita en el caso de presentarse pérdidas o déficit, por "1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos", y se acredita por "1- El valor del traslado a la subcuenta 322502-Pérdida o Déficit Acumulados".

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas señala que la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, *"Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades; al igual que el valor de las pérdidas o déficit no absorbidos, (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta establece que esta se acredita en el caso de presentarse pérdidas o déficit por 2- *El valor de la absorción de las pérdidas o déficit mediante la aplicación de utilidades o excedentes*", y se debita por "1- El valor de las pérdidas o déficit acumulados".

### CONCLUSIÓN

La contabilidad pública relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad contable pública de acuerdo con las funciones que desempeña, la naturaleza de sus operaciones, la ocurrencia de eventos extraordinarios, hechos no transaccionales y las interacciones con otras entidades y con los particulares, con el fin de representar de manera razonable su situación y el resultado de su actividad financiera, económica, social y ambiental.

En relación con la rentabilidad mínima que deben alcanzar los operadores de juegos de lotería y suerte y azar, me permito manifestarle que los indicadores de gestión y eficiencia no están prescritos por normas contables. Ellos son herramientas financieras para medir el desempeño de una organización en desarrollo de las funciones a su cargo y su misión.

Desde el punto de vista técnico no puede considerarse que una entidad que no alcance una rentabilidad mínima esté generando pérdidas, toda vez que contablemente una entidad contable pública puede generar utilidades en un período determinado, y no alcanzar a cubrir los indicadores de rentabilidad planteados por la Administración o exigidos por una autoridad de regulación. En materia de los indicadores de gestión, la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para referirse a ellos.

Así mismo, los excedentes mínimos exigidos a los operadores de juegos de lotería y suerte y azar no representan flujos de recursos financieros o económicos que deban ser reconocidos como una transacción en la contabilidad pública, por cuanto no representan una erogación o pago efectivo, sino que corresponden a una meta o indicador exigido por la Superintendencia Nacional de Salud en gracia de sus funciones de supervisión.

De otra parte, en relación con el tratamiento contable de las pérdidas acumuladas, si como resultado del proceso de cierre que implica el cruce de ingresos, gastos y costos se genera una pérdida, esta se reconoce afectando mediante un débito la subcuenta 323002-Pérdida o déficit del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, con contrapartida en la subcuenta 590501-Cierre de ingresos, gastos y costos, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.

Al inicio del período siguiente, la entidad contable pública debe reclasificar el resultado obtenido, mediante un débito a la subcuenta 322502-Pérdida o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito a la subcuenta 323002-Pérdida o déficit del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO.

Cuando la entidad obtenga nuevamente utilidades deberá reconocer un débito a la subcuenta 590501-Cierre de ingresos, gastos y costos, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS, y un crédito a la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO.

Al inicio del período siguiente la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, y un crédito en la subcuenta 322502-Pérdida o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, con el propósito de disminuir las pérdidas acumuladas que se venían revelando en el Balance General.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147156 del 02-11-10

CONCEPTO 20109-147156 del 02-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3230</b> Resultados del ejercicio
		1.2	<b>3215</b> Reservas
<b>Subtema</b>		Reconocimiento y aplicación de las reservas ocasionales en Empresas Industriales y Comercial del Estado	

Doctor  
 JOAQUÍN FERNANDO RUIZ GONZÁLEZ  
 Subgerente de Soporte Corporativo  
 Radio Televisión Nacional de Colombia -RTVC  
 Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147156, relacionada con el manejo contable de la reserva ocasional registrada por RTVC en las vigencias 2009 y 2010, en el siguiente sentido: *"Cómo debe RTVC aplicar los usos de esta reserva ocasional, teniendo en cuenta que para la constituida en el año 2009 con utilidades del 2008, estos fueron ejecutados en la vigencia 2009, así mismo con la constituida en el año 2010 con utilidades del año 2009, su ejecución se da en el 2010?"*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Decreto 3525 de 2004, en el artículo 1º *"Autoriza la creación de una Entidad descentralizada indirecta cuyos socios serán el Instituto Nacional de Radio y Televisión- INRAVISIÓN y la Administración Postal Nacional-ADPOSTAL con el carácter de sociedad entre entidades públicas, del Orden Nacional"*.

En el Patrimonio de la EICE Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC participan con el 70% TV ANDINA Ltda. y el Patrimonio Autónomo de Remanentes de Adpostal con el 30%.

El artículo 97 del Decreto 111 de 1996 (Estatuto Orgánico del Presupuesto), establece: "(...) Las utilidades de las empresas industriales y comerciales societarias del Estado y de las sociedades de economía mixta del orden nacional, son de la Nación en la cuantía que corresponda a las entidades estatales nacionales por su participación en el capital de la empresa.

*El CONPES impartirá las instrucciones a los representantes de la Nación y sus entidades en las juntas de socios o asambleas de accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos".*

En relación con la normatividad contable pública el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3215-RESERVAS como: "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. (...)".

*Se debita con: 1- El valor de la utilización de la reserva, cuando se aplique a la situación que la originó e implique la disminución del patrimonio. (...)".*

De otra parte el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, indica:

**"22. NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO.** *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 entre otros aspectos:*

(...)

**26. SITUACIONES PARTICULARES.** *Consideran situaciones específicas sobre las cuentas de los diferentes estados contables, ampliando la información y mostrando un análisis de interés para los lectores, tales como:*

(...)

**Patrimonio:** *(...) naturaleza de las reservas constituidas y monto de lo utilizado, (...)".*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

En atención a las disposiciones vigentes, la entidad Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC constituida como una Empresa Industrial y Comercial del Estado, está sujeta a lo dispuesto por el artículo 97 del Decreto 111 de 1996, según el cual el CONPES es el organismo autorizado para aprobar la aplicación de las utilidades generadas por las EICE, por lo que una vez se disponga de esa instrucción, la entidad constituye la reserva debitando la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO y acreditando la subcuenta 321503-Reservas ocasionales, de la cuenta 3215-RESERVAS.

La subcuenta 321503-Reservas ocasionales, de la cuenta 3215-RESERVAS se debitará con la utilización de la reserva si la erogación corresponde a un gasto y consecuentemente implica una disminución del patrimonio, ahora bien si con la aplicación adquiere activos para formación bruta de capital, deberán registrarse en la cuenta de activo que corresponda y la Reserva ocasional reclasificarse según lo disponga el órgano competente.

Es de anotar que en las notas de carácter específico, deberá revelar la situación particular por los recursos con carácter restringido que afectan el patrimonio.

\*\*\*

**3235- Superávit por donación:** Ver concepto 20104-142486

**3240- Superávit por valoración:** Ver conceptos 20109-147036, 20102-141028

**3255- Patrimonio Institucional incorporado**

CONCEPTO 20107-145406 del 03-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>3255</b> <b>1706</b> Patrimonio institucional incorporado Bienes de uso público en construcción – concesiones
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la inversión privada de los contratos de primera y segunda generación gestionadas inicialmente por el INVÍAS y subrogadas al INCO.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1401</b> <b>4110</b> Ingresos no tributarios No tributarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de ingresos provenientes de tasas por concepto de peajes y otros derechos originados en concesiones en las cuales no se haya reconocido inversión privada
3 4 5	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1401</b> <b>4110</b> Ingresos no tributarios No tributarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de las concesiones adjudicadas en las cuales no exista inversión privada, como concesiones portuarias y de la red férrea

Doctora  
MARÍA CLARA GARRIDO GARRIDO  
Subgerente Administrativa y Financiera  
Instituto Nacional de Concesiones -INCO  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20107-145406, mediante la cual consulta:

1. “(...) en relación con este tema, en el concepto No 20092-124937 del 5 de febrero de 2009 aclarado con No. 20092-125382 del 20 de febrero de 2009 se definió el registro contable para el reconocimiento de la inversión privada de los contratos de primera y segunda generación (red carretera) gestionadas inicialmente por el INVÍAS y subrogadas al INCO, (...) solicitamos aclaración, si la inversión del privado de estos contratos, a partir de la vigencia de la Resolución se registrarían en la subcuenta 291511 Concesiones? O si continúa registrándola en la subcuenta 325525 –Bienes, teniendo en cuenta que son contratos de primera y segunda generación que ya están en etapa de operación y de los cuales se recopiló información acumulada por más de 15 años”.
2. “Teniendo en cuenta que la inversión privada de los contratos de concesión (red carretera) 1ª y 2ª generación gestionadas por el INVÍAS (...) se solicita aclarar cómo se registraría para estas concesiones, el recaudo de las tasas que realizó el concesionario desde que inició la concesión hasta la fecha?”.
3. “Respecto a los contratos de concesión portuaria (...) lo que es establece a favor del Estado es una contraprestación, la cual es recaudada por el INVÍAS (...) Solicitamos se aclare del tema de la amortización de los montos registrados en la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS”.
4. “(...) En los contratos de concesión celebrados con Ferrovías Concesión Férrea del Atlántico y Concesión Férrea del Pacífico (...), para la red férrea no se estableció ningún modelo financiero para determinar la inversión del privado, solamente se definió el valor aporte estatal (sic) (...) se solicita aclarar con base en que se amortizaría el valor de la inversión del privado, en el evento de que este registro se deba hacer en la 291511-Concesiones, según lo indicado en el proyecto borrador No. 8 y no en la 325525-Bienes”.

5. “(...) la información relacionada con los contratos de Concesión portuaria, se registrará a partir del año 2012, de acuerdo con lo descrito en el artículo 6?”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

**1. Reconocimiento de la inversión privada de los contratos de primera y segunda generación gestionadas inicialmente por el INVÍAS y subrogadas al INCO**

El párrafo 248 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“El superávit incorporado se origina en el descubrimiento de reservas de recursos naturales no renovables, en el reconocimiento de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos, en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe y, en los intangibles formados. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, los conceptos 20092-124937 y 20092-125382, emitidos por la Contaduría General de la Nación, señalan que las concesiones de primera y segunda generación no reconocidas hasta ese momento deberían ser incorporadas en el Balance General del gestor en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte el artículo 10 de la Resolución 192<sup>15</sup> del 27 de Julio de 2010 señala que *“La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998,*

<sup>15</sup> La Resolución 192 del 27 de julio de 2010 fue derogada mediante Resolución 237 del 20 de agosto de 2010.

y tiene aplicación a partir del primero de enero de 2011, y a partir de la fecha deja sin efecto los conceptos que le sean contrarios". (Subrayado fuera de texto).

## 2. Registro del recaudo de las tasas realizadas por el concesionario

Con relación a los recaudos de las tasas que corresponden a peajes sobre los cuales no se había reconocido la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, el numeral 8 de la Resolución 192 de 2010 establece que *"la entidad contable pública que actúe como gestor, debita la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS"*.

## 3. Contratos de concesión portuaria en los que no exista inversión privada

### 4. Contratos de concesión sobre líneas férreas y

## 5. Reconocimiento de las Concesiones portuarias a partir de la vigencia de la Resolución sobre concesiones

El numeral 12 de la Resolución 192 de 2010 se modificó de tal manera que se clarifica el tratamiento diferencial que debe darse a las redes férreas y portuarias puesto que allí no se remunera la inversión privada de la misma forma que en la red carretera sino que han de reconocerse los ingresos por la contraprestación económica en las concesiones de dichas redes.

En tal sentido el procedimiento establecido para el caso de las redes férreas y portuarias señala que *"Teniendo en cuenta que en las concesiones de las redes férreas y portuarias se genera una contraprestación económica a favor de la Nación, municipios y distritos donde los concesionarios operan la infraestructura, la entidad contable pública debe reconocer esta contraprestación con un débito en la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS"*.

*El recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. En el caso de las concesiones de la red portuaria, si la entidad contable pública acepta que la contraprestación se pague con acciones de la sociedad portuaria de que se trate, reconoce un débito en la subcuenta 120751-Entidades privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y un crédito en la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS"*.

Con relación a lo dispuesto en el artículo transitorio, para el caso de las concesiones de las redes fluvial y marítima, la aplicación plena del presente procedimiento tiene lugar a partir del 1º de enero de 2012, transición que se da para facilitar los procesos de reconocimiento a partir de la identificación y compilación de la información que requiere la aplicación del procedimiento.

## CONCLUSIÓN

### 1. Reconocimiento de la inversión privada de los contratos de primera y segunda generación gestionadas inicialmente por el INVÍAS y subrogadas al INCO

La Resolución 192<sup>14</sup> de 2010 establece que la inversión privada corresponde al valor que espera recibir el concesionario por concepto de la inversión efectuada y por su rentabilidad, en cumplimiento de las cláusulas del contrato, monto que se debe reconocer con base en los informes presentados por el concesionario, los cuales deben ser definidos por la entidad contable pública concedente, de manera que garantice la obtención de la información completa, oportuna y pertinente.

En ese sentido, la inversión privada, que corresponda a concesiones adjudicadas después de la entrada en vigencia de esta resolución, se reconoce con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red, de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN – CONCESIONES y un crédito en la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

La inversión privada que corresponda a concesiones adjudicadas antes de la vigencia de la resolución y respecto a las cuales no exista información que permita su reconocimiento en la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, permanecen reconocidas en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO conforme a los conceptos 20092-124937 y 20092-125382 emitidos por la Contaduría General de la Nación y siempre que correspondan con la noción de patrimonio público incorporado, esto es, que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.

## 2. Registro del recaudo de las tasas realizadas por el concesionario

Los ingresos provenientes de tasas por concepto de peajes y otros derechos originados en concesiones en las cuales no se haya reconocido inversión privada, se registran debitando la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS".

## 3. Contratos de concesión portuaria en los que no exista inversión privada,

### 4. Contratos de concesión sobre líneas férreas y

## 5. Reconocimiento de las Concesiones portuarias a partir de la vigencia de la Resolución sobre concesiones

Las concesiones adjudicadas en las cuales no exista inversión privada, como en el caso de las concesiones portuarias y de la red férrea, dan lugar al reconocimiento de la contraprestación económica a favor de la Nación, municipios y distritos donde los concesionarios operan la infraestructura concesionada, para lo cual se debita la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y se acredita la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En este sentido, la causación del recaudo de la contraprestación económica que le corresponda al INVÍAS se realiza en dicha entidad.

La Resolución 192 de 2010 establece su vigencia a partir de la publicación en el Diario Oficial, fecha en la cual se derogan expresamente los conceptos que le sean contrarios, además establece que para el caso de las redes fluvial y marítima la aplicación plena del procedimiento tiene lugar a partir del 1º de enero de 2012, con el propósito de facilitar a las entidades contables la identificación y compilación de la información requerida para tal efecto.

\*\*\*

<sup>14</sup> La Resolución 192 del 27 de julio de 2010 fue derogada mediante Resolución 237 del 20 de agosto de 2010.

**3260- Entidades en procesos especiales:** Ver concepto 20107-145073

**3265- Recursos de cofinanciación:** Ver conceptos 20106-144543, 20105-142967, 20109-147149

**4 INGRESOS:** Ver concepto 20103-141746

**41- INGRESOS FISCALES**

**4110- No Tributarios**

CONCEPTO 20108-146211 del 06-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4110</b> No tributarios
		1.2	<b>5508</b> Medio ambiente
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial del ingreso y gasto por concepto del desincentivo al consumo excesivo de agua potable

Señor  
 ÁLVARO GÓMEZ TRUJILLO  
 Coordinador Grupo de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial  
 Bogota, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada con el expediente número 20108-146211 sobre el estudio para la creación de códigos contables: "411001-TASA DE DE ESTÍMULO CONSUMO DE AGUA y 550890-OTROS GASTOS MEDIO AMBIENTE".

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El Catálogo General de Cuentas-CGC, describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, de la siguiente forma: "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 obtienen de este. Comprenden entre otros *tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones*".

Así mismo, la descripción del grupo 5508-MEDIO AMBIENTE, del CGC, indica: "Representa el valor de la erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines".

**CONCLUSIÓN**

Este Despacho se permite atender su solicitud, teniendo en cuenta que la misma no implica la modificación del Catálogo General de Cuentas-CGC, toda vez que se pueden utilizar subcuentas ya existentes en el mismo.

La Tasa de desestímulo consumo de agua se debe reconocer a nivel auxiliar, en la subcuenta que ya existe 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, en la consulta de referencia, usted menciona que el destino que se le va a dar a esos recursos contempla la protección, reforestación y conservación de las cuencas hidrográficas abastecedoras de acueductos municipales, así como, a las campañas que incentiven el uso eficiente y ahorro de agua.

Con relación a este punto, el Catálogo General de Cuentas-CGC actual contempla la cuenta 5508 – MEDIO AMBIENTE, que contiene subcuentas en donde se pueden reconocer a nivel de auxiliar los hechos derivados de la destinación de los recursos. Así tenemos que, la protección y conservación se debe registrar en la subcuenta 550801 – Actividades de conservación, la reforestación en la subcuenta 550802 – Actividades de recuperación, y las campañas que incentiven el uso eficiente y ahorro de agua por la subcuenta 550805 – Educación, capacitación y divulgación ambiental.

\*\*\*

**4114- Aportes sobre la nómina:** Ver conceptos 20105-143316, 20106-144630

**4195- Devoluciones y descuentos (Db):** Ver concepto 20106-143781

**42- VENTA DE BIENES**

**4295- Devoluciones, rebajas y descuentos en venta de bienes (Db)**

CONCEPTO 20109-147186 del 27-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4295</b> Devoluciones, rebajas y descuentos en venta de bienes (Db)
		1.2	<b>1510</b> Mercancías en existencia
		1.3	<b>4810</b> Extraordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la devolución de mercancías posterior a la fecha de cierre del ejercicio contable

Doctora  
 ANA MARÍA DOMÍNGUEZ  
 Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20109-147186 mediante la cual consulta sobre la cuenta que se debe

utilizar en la devolución de ventas de mercancías posterior a la fecha de cierre del ejercicio contable.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

La norma técnica de inventarios, contenida en el numeral 9.1.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

*“158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

*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)”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510- MERCANCIAS EN EXISTENCIA en los siguientes términos: *“Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior”.*

Así mismo la cuenta 4295- DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES (DB) *“Representa el menor valor de los ingresos por la venta de bienes como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el periodo contable.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1406-Venta de Bienes y 2425-Acreedores”.* (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, la cuenta 4810- EXTRAORDINARIOS establece que: *“Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expresadas anteriormente, se concluye que para la devolución en ventas realizadas después del cierre de las cuentas de ingresos, costos y gastos, la entidad debe realizar un débito en la subcuenta 429502-Bienes comercializados, de la cuenta 4295-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES (DB), y como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

De manera simultánea, la entidad debe ingresar nuevamente la mercancía que fue devuelta a la subcuenta 151060-Medicamentos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y como contrapartida la entidad debe reconocer estos costos como un ingreso en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, debido a que fueron correctamente imputados a costos en la vigencia en que ocurrió la venta respectiva.

\*\*\*

## 43- VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO 20109-146799 del 20-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>43</b> Venta de servicios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios públicos domiciliarios
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de encargos fiduciarios

Señor  
HUMBERTO MIELES S.  
Floridablanca (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 20109-146799, en la cual plantea las siguientes inquietudes:

*“a) Si el ingreso-tarifa que reciben las empresas de servicios públicos domiciliarios de naturaleza oficial y mixta, producto del cumplimiento de su objeto social, hacen parte de su patrimonio y/o capital social, y contablemente cuál sería su justificación? y*

*b) En la eventualidad en que Empresas de Servicios Públicos domiciliarios de naturaleza mixta y/u oficial en donde entidades públicas poseen más del 90 % de su capital social. Se pregunta, al efectuar un encargo fiduciario con o sin personería jurídica y ajustado al Plan General de Contabilidad Pública qué cuentas se deben acreditar y debitar?”.*

## CONSIDERACIONES

### 1. Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios públicos domiciliarios

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, respecto de los Ingresos señala lo siguiente:

*“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.*

(...)

**267.** (...) *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.*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, sobre las cuentas del Grupo 43 VENTA DE SERVICIOS, contempla: *“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”.*

En razón de lo anterior, los ingresos por tarifas de servicios que reciben las empresas de servicios públicos en cumplimiento de su objeto social, se deben reconocer en las cuentas del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, según la clase del servicio prestado.

## 2. Tratamiento contable de los encargos fiduciarios

Respecto del tratamiento contable de los encargos fiduciarios, la Contaduría General de la Nación, se pronunció mediante el *Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente*, documento que en su parte general consigna aspectos tales como:

*“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria 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. (...).*

*El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes (...).*

El numeral 1. Respecto de los ENCARGOS FIDUCIARIOS, contempla:

*“El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, por parte de las entidades públicas.*

*Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de causación o devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, 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. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.*

*El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. (...).*

Por lo anterior, es de tener en cuenta que el registro de un encargo fiduciario realizado por una entidad contable pública, debe atender a las características puntuales de la negociación, las cuales determinan el tratamiento contable a seguir en el caso particular.

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

### 1. Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios públicos domiciliarios.

El reconocimiento de ingresos de las empresas de servicios públicos domiciliarios de naturaleza oficial o mixta, por la prestación de servicios derivados de su objeto social, constituyen para la entidad un ingreso de su actividad, que de acuerdo con lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se debe reconocer en las cuentas del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, según la clase del servicio prestado, cuenta que una vez efectuado el cierre contable de Ingresos, Costos y Gastos afecta los resultados del ejercicio, resultados que a su vez hacen parte de las cuentas de Patrimonio de la entidad.

### 2. Tratamiento contable de los encargos fiduciarios

En relación con los registros contables a efectuar para el reconocimiento de un encargo fiduciario realizado por una Empresa de Servicios Públicos, se aclara al consultante, que dichos registros dependen de las particularidades del contrato de encargo fiduciario celebrado por la empresa de servicios públicos, de forma que se pueda establecer la finalidad del encargo fiduciario, esto es si se trata de una fiducia de Inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía o fiducia Inmobiliaria, aspectos que definen el tratamiento contable a seguir para el caso concreto.

De acuerdo con lo anterior, para el caso consultado, es necesario identificar las particularidades del encargo fiduciario suscrito por la entidad contable pública, detalle que no fue relacionado en la consulta, y que permite formular los registros contables aplicables a la modalidad de contrato de encargo fiduciario, de acuerdo con lo establecido en el *Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente*, de la Contaduría General de la Nación.

El procedimiento antes citado, puede ser consultado en el Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, disponible en la página web [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co).

\*\*\*

**4305- Servicios educativos:** Ver conceptos 201012-149500, 201010-148062

## 4312- Servicios de Salud

CONCEPTO 20105-142978 del 18-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4312</b> Servicios de salud
		1.2	<b>73</b> Servicios de salud
		1.3	<b>2490</b> Otras cuentas por pagar
		1.4	<b>2505</b> Salarios y prestaciones sociales
		1.5	<b>1920</b> Bienes entregados a terceros
<b>Subtema</b>		Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE.	

Doctoras

ALEXANDRA GUAITERO SERENO

Profesional Universitario Contabilidad

YARCELY PÉREZ BOHÓRQUEZ

Técnico en Presupuesto

ESE Hospital San José del Guaviare

San José del Guaviare (Guaviare)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-142978, en la cual consulta acerca del reconocimiento contable y presupuestal de las operaciones derivadas del contrato interadministrativo suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare y la Caja de Previsión de Comunicaciones – CAPRECOM.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

#### 1. Reconocimiento contable de ingresos y gastos

La cláusula primera del contrato interadministrativo suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, entidad intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM, señala que *"A partir del 5 de diciembre de 2009, CAPRECOM asume de manera autónoma la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud de baja complejidad a la población objeto de la ESE por parte de CAPRECOM, bajo un esquema de atención integral a los distintos usuarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud Colombiano, propendiendo por el mejoramiento en la prestación de los servicios y garantizando una oferta de servicios hospitalarios que satisfaga la demanda de estos por parte de los habitantes del departamento del Guaviare y su área de influencia"*.

En relación con los costos por concepto de salarios y prestaciones sociales, la cláusula tercera del contrato interadministrativo establece que la ESE Hospital San José del Guaviare asume, entre otras obligaciones, la de *"7. Registrar con cargo a la contabilidad de la ESE el valor de la nómina mensual de sus funcionarios (incluyendo salarios, prestaciones sociales, aportes de la seguridad social y aportes parafiscales)"*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a los recursos que financian los costos por concepto de salarios y prestaciones sociales, la cláusula segunda determina que es obligación de CAPRECOM, entre otras, *"9. Girarle a la ESE el valor que corresponda al pago de los trabajadores de esta (...)"*.

En relación con los recaudos provenientes de la prestación de los servicios de salud, la cláusula novena indica que *"todos los recursos que se generan por la operación, a partir de la suscripción del presente CONTRATO, serán cedidos a CAPRECOM (...)"*.

Para efectos del reconocimiento de los ingresos y de los costos derivados de la prestación de los servicios de salud, el concepto 20104-142023 expedido por la Contaduría General de la Nación señala que *"En consecuencia, CAPRECOM, debe entregar a la ESE la información necesaria para que esta entidad reconozca los Ingresos, Gastos operacionales y Costos y pueda, aun cuando no atienda directamente los servicios de salud, revelar en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, el resultado de la operación relacionada con el objeto de la ESE, así no reciba la totalidad de los recursos"*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública señala el Principio de Devengo o Causación indicando 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 202 del mismo texto normativo, define que *"Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal"*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el párrafo 152, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, 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 (...) o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios"* y el párrafo 283 indica 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).



Para efectos de la causación y registro de los ingresos de la entidad contable pública, el Catálogo General de Cuentas (CGC), del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, indicando 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”* y la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD indicando 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”*.

Para el reconocimiento de los gastos de nómina el CGC describe la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES señalando 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”* y las cuentas que hacen parte del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, el cual se describe indicando que *“En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas que prestan servicios de salud, en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta”*.

Ahora bien, el párrafo 123 del PGCP, define el Principio de Contabilidad Pública de la *“No Compensación”* indicando 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”*.

En ese sentido, los valores recaudados por la ESE Hospital San José del Guaviare por concepto de la prestación del servicio de salud y que deban ser trasladados a CAPRECOM en desarrollo del contrato interadministrativo, deben ser reconocidos de manera separada de los recursos obtenidos de CAPRECOM para financiar el pago de salarios y prestaciones sociales.

Para tales efectos, el CGC describe la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, indicando que *“Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas por pagar que tienen definiciones precisas”*.

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

#### 2.1 Bienes entregados a terceros

La cláusula tercera del contrato interadministrativo determina como una de las obligaciones de la ESE Hospital San José del Guaviare *“3. Entregar a CAPRECOM mediante acta, la cual forma parte integral del presente CONTRATO, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la firma de este CONTRATO, de manera total y exclusiva, los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la ESE, debidamente inventariados y valorizados”*.

Acerca de los bienes entregados a terceros, el párrafo 195 del Plan General de Contabilidad Pública señala que para efectos de revelación, estos *“(…) 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”*.

Por su parte, el CGC determina que la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante un CONTRATO, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. (...)”*.

## CONCLUSIÓN

De los citados antecedentes se concluye:

### 1.1 Reconocimiento contable de ingresos y gastos

Dado que la ESE Hospital San José del Guaviare conserva su naturaleza jurídica y su función de cometido estatal, debe reconocer los ingresos y los costos asociados a los servicios de salud prestados mediante su infraestructura física, administrativa y operacional por parte de CAPRECOM en desarrollo y en los términos señalados en el contrato interadministrativo originado en la medida de intervención emitida por la Superintendencia Nacional de Salud.

Para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la prestación del servicio de salud la entidad debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Los costos incurridos por concepto de sueldos y salarios y de aportes sobre la nómina, se deben reconocer con un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas que conforman el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y un crédito en las subcuentas que registran dichos conceptos, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, por el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral, de conformidad con las disposiciones legales.

La ESE Hospital San José del Guaviare debe informar a CAPRECOM los valores que por tales conceptos han sido causados en su contabilidad, solicitando el giro a su favor, con el objeto de realizar el pago de las obligaciones adquiridas con los trabajadores.

Una vez recibidos los valores para el pago de los sueldos y salarios y de los aportes sobre la nómina, la entidad contable pública debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En el momento en que la ESE Hospital San José del Guaviare realice el pago de los sueldos y salarios y de los aportes sobre la nómina, debita las subcuentas que registran dichos conceptos, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez realizado el recaudo de los recursos correspondientes a la prestación del servicio de salud, estos deben ser trasladados a CAPRECOM de acuerdo con los términos del contrato interadministrativo, momento en el cual la ESE Hospital San José del Guaviare debe registrar un débito en la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 2.1 Bienes entregados a terceros

La ESE Hospital San José del Guaviare debe reconocer los bienes entregados en virtud del contrato interadministrativo con un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta y la cuenta que corresponda, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Finalmente, en cuanto al tratamiento presupuestal de las operaciones aludidas, este Despacho se permite informarle que la Contaduría General de la Nación no tiene la competencia funcional para emitir conceptos sobre dicha materia, pues de conformidad con el artículo 4º de la Ley 298 de 1996 le corresponde emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública y según lo estipula el artículo 33 del código contencioso administrativo, las consultas a las autoridades *“deben tener relación con la materia a su cargo”*.

\*\*\*

**4321- Servicio de acueducto:** Ver concepto 20105-143315

**4322- Servicio de alcantarillado:** Ver concepto 20105-143315

**4323- Servicio de aseo:** Ver concepto 20105-143315

**4330- Servicio de transporte:** Ver concepto 20107-145527

**4333- Servicios de comunicaciones**

CONCEPTO 20105-143162 del 30-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>4333</b> Servicios de comunicaciones <b>7909</b> Servicios de programación y producción de televisión
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ingresos percibidos por la producción de televisión
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>4333</b> Servicio de comunicación <b>7905</b> Servicio de comunicaciones
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ingresos percibidos por la producción de programas de radio
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 1.3	<b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado <b>4390</b> Otros servicios <b>7905</b> Servicio de comunicaciones
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ingresos percibidos por la suscripción al periódico
4	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>4390</b> Otros servicios <b>7905</b> Servicio de comunicaciones
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia del servicio de publicidad a través de programas de radio, televisión y periódico

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143162 en la cual nos informa que la Universidad Nacional cuenta con la Unidad de Gestión de Medios de Comunicaciones-UNIMEDIOS, la cual desarrolla actividades de producción de radio, televisión, comunicaciones (periódico y publicidad) e imagen corporativa, razón por la cual el reconocimiento de ingresos y costos relacionados con estas actividades lo ha efectuado utilizando las subcuentas 433305-Radiodifusión sonora, 433307-Programación y producción de televisión, 433390-Otros servicios de comunicaciones, de la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIONES para el registro de los ingresos por concepto de comunicaciones (periódico y publicidad), y para el reconocimiento del costo ha empleado las cuentas 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y 7909-SERVICIOS DE PROGRAMACIÓN Y PRODUCCIÓN DE TELEVISIÓN.

Por lo anterior, solicita que se le indique si es adecuado que la Universidad emplee la subcuenta de programación y producción de televisión, o si por el contrario, estas subcuentas deben ser utilizadas únicamente por entidades que realicen específicamente esta actividad.

Es de anotar que mediante información suministrada por la División Nacional de Contabilidad, de la Universidad Nacional de Colombia, a través de correo electrónico se estableció que los ingresos percibidos por el periódico corresponden a suscripciones y publicidad.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 265, 267 y 277 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*"265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.*

(...)

*267. (...) 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.*

(...)

*277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas". (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

**2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO:** *“Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los periodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.*

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

**4333-SERVICIOS DE COMUNICACIONES:** *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios de comunicaciones.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 140711-Servicios de Comunicaciones”.*

**4390-OTROS SERVICIOS:** *“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”.*

**7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES:** *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, en la prestación de los servicios de correo, radiodifusión sonora y difusión por televisión, entre otros, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.*

**7909-SERVICIOS DE PROGRAMACIÓN Y PRODUCCIÓN DE TELEVISIÓN:** *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación de los servicios de programación y producción de televisión en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.*

**CONCLUSIÓN**

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se concluye que la Universidad Nacional de Colombia debe reconocer el ingreso por la producción de programas de televisión mediante un débito a la subcuenta 140711-Servicios de comunicaciones, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 433307-Programación y producción de televisión, de la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, con independencia de

que no corresponda al objeto principal de la entidad. Así mismo, debe reconocer los costos por la prestación de dicho servicio en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 7909-SERVICIOS DE PROGRAMACIÓN Y PRODUCCIÓN DE TELEVISIÓN.

Para el caso de los ingresos percibidos por la Universidad por la producción de programas de radio, se deben registrar mediante un débito a la subcuenta 140711-Servicios de comunicaciones, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 433305-Radiodifusión sonora, de la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIONES. El reconocimiento de los costos se debe efectuar en las subcuentas correspondientes, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES.

En lo relacionado con el reconocimiento de los ingresos recibidos por la Universidad por la suscripción al periódico, teniendo en cuenta que en el momento en que se lleva a cabo la suscripción aún no se ha prestado el servicio, se deben reconocer mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez, la Universidad Nacional de Colombia, preste el servicio, debe proceder a disminuir el pasivo mediante un débito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Del mismo modo, el reconocimiento de los costos lo deberá efectuar la Universidad empleando las subcuentas correspondientes, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES.

Respecto al servicio de publicidad prestado a través de los programas de radio, televisión, y del periódico se reconocen mediante un débito a la subcuenta 140733-Publicidad y propaganda, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 439007-Publicidad y propaganda, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. El reconocimiento de los costos para este servicio se debe efectuar empleando las subcuentas respectivas, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES.

\*\*\*

**4390- Otros servicios.** Ver concepto 20105-143162

**44- TRANSFERENCIAS:** Ver concepto 201010-147989

**4428- Otras transferencias:** Ver conceptos 201010-148220, 201011-148426

**47- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

**4705- Fondos recibidos:** Ver concepto 20109-147159

**48- OTROS INGRESOS**

**4805- Financieros:** Ver conceptos 20109-147300, 201010-147609, 201010-147646, 20105-143165, 20101-139561, 201011-149148

**4808- Otros ingresos ordinarios**

**CONCEPTO 20101-140180 del 02-03-10**

Ratifica el Concepto 200911-137337 del 28-12-09

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4808 Otros ingresos ordinarios</b>
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Imprenta Nacional de los ingresos recibidos por concepto de los derechos de publicación cancelados por los contratistas e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 4204-Productos manufacturados

Doctora  
 MARÍA ISABEL RESTREPO CORREA  
 Gerente General  
 Imprenta Nacional de Colombia  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-140180 en la cual solicita que se reconsidere el concepto 200911-137337, debido

a que en el citado concepto se indicó que el registro de los ingresos que la Imprenta Nacional de Colombia recibe por derechos de publicación se debe realizar en la subcuenta 480806-Publicaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, y la entidad considera que

deben registrarse en la subcuenta 420401-Impresos y Publicaciones, de la cuenta 4204-PRODUCTOS MANUFACTURADOS, teniendo en cuenta que son ingresos operacionales que recibe producto de su objeto social.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los artículos 58, 59 y 60 de la Ley 190 de 1995, establecen:

“ARTÍCULO 58. Todo ciudadano tiene derecho a estar informado periódicamente acerca de las actividades que desarrollen las entidades públicas y las privadas que cumplan funciones públicas o administren recursos del Estado.

ARTÍCULO 59. 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.

PARÁGRAFO. A partir de la vigencia de esta Ley, los contratos a que se refiere este artículo deberán ser publicados dentro de los tres (3) meses siguientes al pago de los derechos de publicación en el Diario Oficial.

ARTÍCULO 60. Será requisito indispensable para la legalización de los contratos de que trata el artículo anterior la publicación en el Diario Único de Contratación Pública, requisito que se entenderá cumplido con la presentación del recibo de pago por parte del contratista o de la parte obligada contractualmente para tal efecto.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 200911-137337 del 28 de diciembre de 2009, establece 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.” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el párrafo 271 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, 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, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos”. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que no es procedente registrar los ingresos recibidos por la Imprenta Nacional de Colombia por concepto de los derechos de publicación cancelados por los contratistas estatales en la subcuenta 420401-Impresos y Publicaciones, de la cuenta 4204-PRODUCTOS MANUFACTURADOS, dado que no corresponde a la venta de un bien sino a la prestación de un servicio. Por tanto, dado que este tipo de servicio corresponde a un ingreso que recibe la entidad de forma ordinaria, reiteramos que debe ser registrado en la subcuenta 480806-Publicaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, tal como se indica en el concepto 200911-137337 del 28 de diciembre de 2009.

\*\*\*

CONCEPTO 20104-141916 del 11-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
		1.2	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
<b>Subtema</b>		Reconocimiento del cruce de cuentas sin flujo de efectivo entre la Lotería y la Gobernación de Boyacá, teniendo en cuenta que son deudoras y acreedoras entre sí	

Doctores

CARLOS ARTURO OLANO CORREA

Gerente Lotería de Boyacá

RAFAEL HUMBERTO ROSAS CARO

Secretario de Hacienda Departamento de Boyacá

Tunja (Boyacá)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-141916, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento adecuado para realizar el cruce de cuentas entre la Gobernación y la Lotería de Boyacá, teniendo en cuenta que son deudoras y acreedoras entre sí, y que mediante reunión se acordó la depuración de los saldos sin que ninguna de las

entidades se vea afectada con la salida de efectivo. Las sumas adeudadas relacionadas en su comunicación se presentan a continuación:

“(...) el Departamento de Boyacá **debe a la Lotería de Boyacá**, por concepto de canon de arrendamiento e Impuesto al Valor Agregado de los bienes mencionados la suma de \$806.278.108.00

Y la Lotería de Boyacá, **debe al Departamento de Boyacá** el valor de las remodelaciones efectuadas por EL DEPARTAMENTO es decir, la suma de \$940.465.024.42 correspondiente a las obras realizadas y a la indexación de las mismas (...). Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

En primer lugar, es conveniente tener en cuenta la Caracterización del entorno del sector público colombiano, el cual, en relación con el Entorno Jurídico definido en los párrafos 17 a 21 del Marco Conceptual del Plan General PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, indica: *“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. (...)”*.

*(...) El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del sector público.*

Las entidades que integran el sector público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa, como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Tales funciones, instituidas en el marco jurídico, condicionan al SNCP, implicando su permanencia y consistencia en el tiempo y caracterizando la producción, contenido y estructura de los estados, informes y reportes contables que provee el sistema”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los párrafos 264 y 265, del referido Plan General, con respecto a las Normas Técnicas relativas a los ingresos, 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.*

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS de la siguiente manera: *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”*.

Ahora bien, tratándose de gastos, la Norma Técnica, en los párrafos 282 y 283, expresa: *“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.*

*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 periodo contable (...)”*.

Así mismo, la descripción de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS del citado CGC, indica: *“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”*.

Finalmente, el numeral 13 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Interinstitucionales, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con relación al cruce de cuentas señala: *“(...) consiste en extinguir derechos y obligaciones expresas y exigibles a la fecha de cruce, de conformidad con las disposiciones normativas que las autoricen, entre entidades contables públicas que son recíprocamente deudoras y acreedoras”*. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones precedentes, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones normativas correspondientes que autoricen el cruce de cuentas en las condiciones señaladas en su comunicación, y considerando que la decisión de llevar a cabo dicha operación sin flujo de efectivo es responsabilidad de las entidades intervinientes, la Lotería y la Gobernación de Boyacá deben llevar a cabo los siguientes registros contables:

La Lotería de Boyacá debe disminuir el derecho por la prestación del servicio de arrendamiento, y la obligación contraída, por la ejecución de las obras de remodelación efectuadas en sus instalaciones, con la Gobernación de Boyacá. La diferencia generada como consecuencia del mayor valor reconocido en el pasivo, se debe reconocer en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Por su parte, la Gobernación de Boyacá debe debitar el valor registrado como pasivo por concepto de arrendamiento, y acreditar el derecho por las obras realizadas en las propiedades de la Lotería de Boyacá. La diferencia deberá registrarse en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Adicionalmente, debe presentarse en las notas de carácter específico de los estados contables, la información que sobre el particular sea necesaria para garantizar que se cumpla con la característica cualitativa de comprensibilidad de la información, y el principio contable de revelación.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147960 del 02-11-10**

CONCEPTO 20109-147960 del 02-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
		1.2	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los ingresos y gastos generados por exceso y defecto en la declaración de retención en la fuente

Doctor

JAIME AGUILAR RODRÍGUEZ

Secretario General

Contaduría General de la Nación-CGN

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147960, en la cual consulta la manera de contabilizar los ingresos y gastos que se generan mensualmente por exceso y defecto en la declaración de retención en la fuente.

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 577 del Estatuto Tributario, establece: *“APROXIMACIÓN DE LOS VALORES DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Los valores diligenciados en los formularios de las declaraciones tributarias, deberán aproximarse al múltiplo de mil (1000) más cercano.*

*Lo dispuesto en este artículo, no será aplicable en materia del impuesto de timbre, cuando el valor del impuesto correspondiente al respectivo documento o acto sea inferior a mil pesos (\$1.000), en cuyo caso, se liquidará y cancelará en su totalidad. Esta cifra no se reajustará anualmente.”*

De otra parte, los párrafos 109, 122, 264, 282, 358, 359 y 360 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“109. (...) La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.*

(...)

*122. 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.*

(...)

*264. 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.*

(...)

*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.*

(...)

*358. En la preparación y presentación de los estados, informes y reportes contables, la materialidad de la cuantía se determina con relación, entre otros, al activo total, al activo corriente y no corriente, al pasivo total, al pasivo corriente y no corriente, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda. En general, debe tenerse en cuenta la participación de la partida o hecho, reconocidos o no, con respecto a un determinado total, llámese éste clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados. (Subrayado fuera de texto).*

*359. Para el caso de la cuantía, no se consideran materiales las partidas o hechos económicos que no superen el cinco por ciento (5%) en relación con un total. Entre el cinco por ciento (5%) y el diez por ciento (10%) en relación con un total, algunas partidas o hechos podrán ser materiales y otras no; y las mayores al diez por ciento (10%) deben considerarse como partidas o hechos económicos materiales que pueden tener un impacto significativo en la información contable, y por tanto en las decisiones que se tomen o evaluaciones que se realicen”. Y continúa el párrafo 360 señalando que “En el caso de la naturaleza, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos de manera individual o en conjunto: 1) Si se trata de actividades ordinarias o partidas extraordinarias; 2) Si las transacciones o hechos representan riesgos u oportunidades para la entidad contable pública; 3) Si influyen o pueden influir significativamente en sus resultados; 4) Si compromete la continuidad o funcionamiento de la entidad contable pública o, 5) Si se trata de transacciones con entes vinculados o adscritos, de tal manera que puedan tener alguna relevancia. Estas partidas o hechos deben revelarse en notas a los estados, informes y reportes contables”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, como: *“el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.*

También 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”.*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el valor generado mensualmente a favor de la Contaduría por defecto en la declaración de retención en la fuente, constituye un ingreso para la

entidad, en tanto que el valor a pagar por exceso debe contabilizarse como un gasto. En consecuencia, para su reconocimiento se debe utilizar la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, y la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, respectivamente.

No obstante lo anterior, debe considerar su impacto en la información contable teniendo en cuenta la materialidad de las cifras y la naturaleza de la misma, con su respectiva revelación en las notas a los estados contables si supera el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20109-147465 del 08-11-10</b>			
En el mismo sentido consultó: Instituto de Casas Fiscales del Ejército mediante expediente 201011-148852 del 06-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto de Casas Fiscales del Ejército- ICFE de los ingresos percibidos por concepto de arrendamiento de vivienda fiscal

Doctora  
SANDRA CECILIA RAMOS CAMPOS  
Directora de Vigilancia Fiscal  
Contraloría General de la República-CGR  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147465, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“En desarrollo de la Auditoría Gubernamental con enfoque integral, Modalidad Regular programada por la Contraloría General de la República al Instituto de Casas Fiscales del Ejército-ICFE, para las vigencias 2008-2009, y teniendo como referencia los Estados de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental por los años 2006, 2007, 2008 y 2009.*

*Teniendo en cuenta la naturaleza de la Entidad, la cual actúa como un organismo de gestión a nivel nacional cuya misión es proveer y administrar con eficiencia y calidad vivienda fiscal para el personal de oficiales, suboficiales y civiles del Ejército contribuyendo a mejorar su bienestar personal y familiar, cuyos ingresos más representativos son por arrendar dichas casas.*

*Al no encontrar esta actividad como Ingreso operacional dentro del Plan General de Contabilidad Pública, la Entidad ha venido registrándolo en la Cuenta 4808 Otros ingresos ordinarios y la subcuenta 480817 lo cual ha originado que no existan los Ingresos Operacionales suficientes, originando así una Pérdida Operacional, motivo por el cual la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes originó una Glosa de Carácter Contable por las vigencias 2006–2007 (...).”*

Por lo anterior, solicita concepto respecto a la pertinencia de clasificar como Ingreso Operacional en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, y crear un auxiliar que se denomine arrendamientos.

### CONSIDERACIONES

El párrafo 61 del numeral 3º, del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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. (...) 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 (...) en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables (...).”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 62, del mismo texto normativo, expresa que *“El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el párrafo 63 determina 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. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 260, 261 y 262, del mismo texto relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen que: *“Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.*

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

*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).

Así mismo el párrafo 264, del Marco Conceptual citado, expresa que: *"Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.* (Subrayado fuera de texto).

(...)

*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, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.* (Subrayado fuera de texto).

(...)

*Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario".* (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el párrafo 372 define el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental como: *"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".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Título I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que el Catálogo General de Cuentas *"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).

En esa medida, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, *"Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas".*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable corresponde a la etapa de captura de 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, por lo cual, el Catálogo General de Cuentas-CGC permite reconocer y clasificar la información de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de las entidades contables públicas, según su naturaleza, situación, función o destinación. En esa medida, dicho instrumento normativo clasifica los ingresos en fiscales, venta de bienes, venta de servicios, transferencias, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

Por su parte, 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; por lo anterior, para el caso de los ingresos, estos se revelan de acuerdo a si corresponden a actividades ordinarias o extraordinarias.

Así las cosas, para efectos de revelación los ingresos provenientes de actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales, siendo los primeros aquellos que se encuentran vinculados al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública, que para el caso del Instituto de Casas Fiscales del Ejército-ICFE, corresponde a los ingresos por arrendamiento de vivienda fiscal.

En ese orden de ideas, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército-ICFE debe reconocer los ingresos por arrendamiento de vivienda fiscal en la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, sin que esto signifique, de ninguna manera, que tales ingresos pierden la característica de operacionales; por lo cual, en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de la entidad, deben ser revelados como ingresos operacionales dentro de las actividades ordinarias.

\*\*\*



**4810- Extraordinarios**

**CONCEPTO 200912-138623 del 03-02-10**  
Lo complementa el concepto 20101-139240 del 24-02-2010

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	<b>4810</b> <b>2425</b>	Extraordinarios Acreedores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la CGN
Subtema			Consideraciones sobre la prescripción de cuentas por pagar y procedimiento para la depuración de saldos contables con elevada antigüedad en la cuenta 2425 Acreedores	

Doctor  
LEONEL ANTONIO VEGA PÉREZ  
Jefe Oficina Jurídica  
Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia  
Tunja (Boyacá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138623, en la cual presenta la solicitud de la Directora Administrativa y Financiera y la Coordinadora del Grupo de Tesorería formulada en el siguiente sentido: "(...) en la actualidad la Universidad tiene una suma de dinero constituida en la cuenta 'acreedores varios', por un valor cercano a los \$370.000.000.00, trescientos Setenta Millones de pesos moneda legal. Dichos recursos no provienen del presupuesto nacional, sino provienen de recursos propios tales como concepto de matrículas, diplomados, especializaciones, maestrías, venta de servicios, etc.

Por lo anterior, y por considerar como competencia de dicha entidad, le solicito si es factible, se sirva indicarnos el procedimiento a seguir, o qué destinación se debe dar a dichos dineros que repito nuevamente no provienen de recursos propios y por cuánto tiempo se deben conservar dichas cuentas pendientes de pago (hay cuentas en menor cantidad desde hace aproximadamente 20 años sin que a la fecha se hayan cobrado) o en qué momento se debe 'castigar' si es del caso por aprovechamiento y en qué norma nos podemos apoyar para tal fin".

**CONSIDERACIONES**

El Código Civil en el artículo 2512 define la prescripción como<sup>15</sup> (...) un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

*Se prescribe una acción o derecho cuando se extingue por la prescripción".*

El Diccionario Jurídico Colombiano, además contempla: "para que las obligaciones se extingan por prescripción, se requiere del transcurso del tiempo y la inercia o desidia del acreedor".

De otra parte establece que las Obligaciones Naturales, "son las que no confieren derecho para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas autorizan para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas. (...)".

Adicionalmente, el numeral 3 del "Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación" adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, dispone que con el propósito de lograr una información contable con características de confiabilidad, relevancia y

comprensibilidad, las entidades públicas deben observar los siguientes elementos, dentro de los cuales citamos:

*"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*

<sup>15</sup> Diccionario Jurídico Colombiano, Editora Jurídica Nacional, edición 2003, pág. 1798.

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).

Así mismo, el numeral 3.2, del mismo texto normativo en relación con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, señala: "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).

Adicionalmente, el numeral 3.11, concerniente al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, expresa: "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".

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, del PGCP describe las cuentas:

*"2425-ACREEDORES, 'Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, (...)'"*

*"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'".*

De otra parte, consulta sobre el destino que se le deben dar a los recursos, una vez se adelanten los procedimientos necesarios. Al respecto es importante precisar las competencias de la Contaduría General de la Nación-CGN señaladas en el Artículo 4 de la Ley 298 de 1996: *"Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública" y "Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación".*

Así, la competencia de la CGN se circunscribe, entre otras, a establecer el tratamiento contable de los hechos, transacciones y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, de conformidad con las normas que haya expedido en desarrollo de sus funciones.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Respecto a la depuración contable, la entidad deberá adelantar todas las acciones de orden administrativo pertinentes, así como la implementación de los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información en los términos definidos en la Resolución 357 de 2008, atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Desde la perspectiva contable, un proceso de depuración de acreencias de vieja data, implica adelantar un estudio para determinar la probable prescripción de estas. Al respecto, el Código Civil contempla la prescripción como el modo de extinguir las acciones o derechos ajenos, para los cuales debe tener en cuenta no solo el tiempo de la obligación sino también la inercia o desidia del acreedor.

A partir de ello, la entidad debe determinar si algunas acreencias pueden estar bajo condiciones de una obligación natural y se requiere adelantar acciones de pago, caso en el cual estas deben permanecer contabilizadas, en tanto que aquellas sobre las cuales quepa la prescripción, de conformidad con el ordenamiento jurídico, deben ser objeto de eliminación por medio de registros contables, debitando en las subcuentas que correspondan de la cuenta 2425-ACREEDORES, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

2. No es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre el destino que se les debe dar a los recursos, una vez se adelanten los procesos respectivos, de conformidad con la ley y la reglamentación procedimental en materia presupuestal.

\*\*\*

**CONCEPTO 20101-139240 del 24-02-10**

Mediante este concepto se complementa el concepto 200912-138623 del 02-02-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	<b>4810</b> <b>5815</b>	Extraordinarios Ajuste de ejercicios anteriores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>		Depuración de saldos pasivos de vigencias pasadas que corresponden a entidades que ya no existen o las cuales ya no tienen registrados saldos por cobrar al CANAL TRO	

Doctor

AUGUSTO NÚÑEZ RODRÍGUEZ

Televisión Regional del Oriente (Canal TRO)

Floridablanca (Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139240 en la cual consulta contra qué cuenta se deben depurar los saldos de pasivos a 31 de diciembre de 2008, pertenecientes a vigencias y administraciones anteriores por valor de \$56.018.582.00 que se reflejan contablemente, teniendo en cuenta que:

Luego de realizar "(...) una serie de acciones a cumplir para depurar estos saldos de pasivos entre las que se enumeran:

1. *Comprobar que los saldos de las cuentas individuales se reflejan en el balance a 31 de dic 2008.*
2. *Realización de circularización para confirmar saldo de proveedores y/o Acreedores: dando como resultado que la mayor parte de estas entidades a quien se adeuda ya no existen y las entidades restantes no registran saldos por cobrar al CANAL TRO.*
3. *Comprobar que el movimiento de las cuentas se ajustan a un soporte documental suficiente (sic) (libros de contabilidad, etc.).*
4. *Revisar que los pagos que se están efectuando durante el año 2009 no corresponden a ninguna de estas partidas y la realización de fichas individuales sobre cada una de las cifras de pasivos en cuestión".*

La entidad concluye que de acuerdo con su Plan de Mejoramiento Institucional, estas cuentas deben depurarse, y solicita se le indique, contra cuál cuenta debe realizarse tal operación.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 2512 y 2513 del Título XLI, del Código Civil, relativos a la prescripción, señalan:

*"ARTÍCULO 2512. DEFINICIÓN DE PRESCRIPCIÓN. La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.*

*Se prescribe una acción o derecho cuando se extingue por la prescripción.*

*ARTÍCULO 2513. NECESIDAD DE ALEGAR LA PRESCRIPCIÓN. El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio.*

*Inciso adicionado por el artículo 2 de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La prescripción tanto la adquisitiva como la extintiva, podrá invocarse por vía de acción o por vía de excepción, por el propio prescribiente, o por sus acreedores o cualquier*

*otra persona que tenga interés en que sea declarada, inclusive habiendo aquel renunciado a ella".*

A su vez, el artículo 789 del Código de Comercio, señala: "Prescripción de la acción cambiaria directa. La acción cambiaria directa prescribe en tres años a partir del día del vencimiento".

Por su parte, el numeral 3 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, señala:

*"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. (...) 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, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.*

(...)

*3.7. 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. (...)"*

Ahora bien, los párrafos 104, 202, 204 y 264 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, indican:

*"104. (...) La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

(...)

*202. (...) 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.*

(...)

*204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. (...)"*

(...)

264. (...) *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 del texto).

De otra parte, la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas-CGC- del RCP, es aquella que *“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”*. Por su parte, de acuerdo con el CGC, la cuenta 4810- EXTRAORDINARIOS, es 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. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”*.

Por último, la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, es aquella que *“Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección”*. En su dinámica se señala que se acredita, entre otras razones con *“El valor de los ajustes por mayores valores causados”*. (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

Dado que, Televisión Regional del Oriente-CANAL TRO ha identificado saldos de pasivos que se revelan contablemente, pero que corresponden

a deudas con entidades que ya no existen o las cuales ya no tienen registrados saldos por cobrar al CANAL TRO, debe adelantarse las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, e implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información y buscando que esta refleje la situación de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad, teniendo en cuenta tres casos:

Primero. Si bien la entidad a que se adeudaba ya no existe, ello no implica que la cuenta por pagar haya desaparecido, ya que existe la posibilidad de que un tercero haya adquirido el derecho de cobro, en cuyo caso, la entidad debe consultar el acta de liquidación de la entidad acreedora, para determinar si transfirió su derecho a otra entidad, caso en el cual debe continuar revelándolo contablemente en la subcuenta y cuenta correspondiente, a nombre del nuevo acreedor.

Segundo. Si se trata de un saldo de pasivo asociado a un derecho de cobro extinto por la prescripción, por los ministerios de la ley, la entidad para la que desaparece la obligación de pago, teniendo en cuenta los elementos que se establecen en el Código Civil y en el Código de Comercio, debe iniciar las acciones de conformidad con el ordenamiento jurídico tendiente a obtener la prescripción, o en el caso de que el pasivo ya no exista. El reconocimiento contable, se realiza mediante un débito a la subcuenta correspondiente a la cuenta del pasivo asociado, y un crédito a la subcuenta correspondiente a la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Tercero. Si la obligación fue registrada y resulta ser no cierta, sin que se hayan realizado los registros contables para corregir aquella operación en donde se causó el pasivo y el gasto en vigencias anteriores, el reconocimiento contable de la depuración, en este caso, se realiza con un débito a la subcuenta correspondiente a la cuenta del pasivo relacionado y la contrapartida es un crédito a la subcuenta correspondiente a la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Es necesario tener en cuenta, que estas operaciones deben estar respaldadas con los documentos soporte idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación.

Mediante este concepto se complementa el concepto 200912-138623.

\*\*\*

### CONCEPTO 20102-140414 del 16-03-10

En el mismo sentido consultó:

Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico-CRA mediante expediente 201011-148804 del 27-12-10

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4810	Extraordinarios
		1.2	8121	Recursos y derechos potenciales
	Subtema		Reconocimiento de la devolución de los mayores valores girados por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) al Fondo Empresarial que administra la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios	

Doctor  
PEDRO LUIS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ  
Subdirector Administrativo y Financiero  
Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102 – 140414, en la cual solicita la valoración a una propuesta de registro contable, planteada para el reconocimiento de los valores a cobrar al Fondo Empresarial que administra la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por concepto de excedentes transferidos en 2006 por valor de \$2.710.880.081, que habían sido aplicados con anterioridad en el 2004. Al respecto nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

Con relación al hallazgo H8D4F2, el informe de la CGR 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 la comunicación 20103010005631, mediante la cual la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) mediante expediente 201011-148804 del 27-12-10 consulta a la CGN sobre el tema, informan que en la sesión del 22 de diciembre de 2009, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, *“instruyó para adelantar las acciones y medidas necesarias que permitan realizar los registros financieros que dichos hallazgos impliquen tanto en la Contabilidad Financiera como presupuestal de la Entidad”.*

Así mismo, en comunicación 20103010005621 de febrero 2 de 2010, el Subdirector Administrativo y Financiero de la CRA, informa a la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos, sobre la recomendación de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico y por consiguiente, el reconocimiento de la cuenta por cobrar al Fondo Empresarial.

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el Procedimiento de control interno contable y de reporte a la CGN, establece los controles que permiten en el desarrollo de las Etapas y Actividades del proceso contable, obtener una información razonable. En relación a la etapa de identificación, el procedimiento indica: *“Actividad en la que se determina la ocurrencia de hechos, transacciones y operaciones que afectan la estructura financiera, económica, social y ambiental, y por lo tanto debe ser objeto de reconocimiento y revelación. Con esta actividad se busca evaluar que la totalidad de los hechos, transacciones y operaciones sean incorporados al proceso contable”.*

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, determina en el párrafo 141 la noción de activo: *“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, 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. (...)”.*

Así mismo, los párrafos 152 y 153 del PGCP definen los Deudores como: *“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 numeral 9.1.4 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que *“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”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la descripción de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece que en ella se registra 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. (...) (...) Se acredita con: 1-El valor causado por los diferentes conceptos”.*

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, es pertinente anotar que el reconocimiento contable del derecho que reclama la Comisión de Regulación de Agua Potable, se encuentra supeditado a definiciones jurídicas interinstitucionales, acompañadas de las acciones administrativas correspondientes para obtener la restitución de los valores reclamados, y establecer que el mencionado derecho es incuestionable y exigible, de manera que la identificación y el reconocimiento y, en consecuencia, la afectación de los activos de la entidad contable pública corresponda a un derecho cierto sobre el que exista completa capacidad económica, para que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros hacia la entidad.

Solo una vez estén establecidas estas condiciones, la Comisión procederá al reconocimiento contable del derecho mediante un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y como contrapartida un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, reconocimiento que deberá soportarse en documentos idóneos.

Cabe resaltar que en el evento en que 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.

Ahora bien, mientras se realizan las acciones administrativas correspondientes para el establecimiento del derecho, la Comisión deberá controlar tal situación con el reconocimiento en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 812190-Otros recursos y derechos potenciales, de la cuenta 8121-RECURSOS Y DERECHOS POTENCIALES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 890507-Recursos y derechos potenciales, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146719 del 28-10-10**

1 2 3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>4810</b> <b>5423</b>
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.2.1	Reconocimiento de la prescripción de la obligaciones por cuotas partes pensionales y de saldos a favor de contribuyentes Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín del pago de obligaciones por cesantías y primas de antigüedad a los empleados de Metrosalud	

Doctora

OLGA ROCÍO GIL QUINTERO

Líder de Programa Unidad de Contaduría (E)

Secretaría de Hacienda

Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146719, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

- ¿Cuál es el procedimiento contable que se debe realizar para el retiro de cuentas por pagar de cuotas partes pensionales prescritas, de conformidad con la Ley 1066 de 2006?
- ¿Cuál es la subcuenta contable que el Municipio de Medellín debe utilizar para el reconocimiento de los saldos que por vencimiento de términos no se van a devolver a los contribuyentes de los impuestos municipales y por tanto deben ser retirados de la cuenta del pasivo?
- El Municipio de Medellín adeuda a METROSALUD prestaciones sociales (Primas de antigüedad y cesantías) de los empleados oficiales que a 31 de diciembre de 1990 estuvieron vinculados al Instituto Metropolitano de Salud de Medellín, según Decreto 752 de 1994, obligación que se ha venido registrando en la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Por su parte, METROSALUD reconoce los derechos por estos conceptos en la cuenta 141001-Aportes de cesantías doceavas.

Dicha situación ha generado inconsistencia en las operaciones recíprocas entre el Municipio de Medellín y METROSALUD.

Por lo anterior, solicita concepto respecto al registro de esta operación en las dos entidades, y si esta corresponde a una operación que deba reportarse como recíproca:

### CONSIDERACIONES

#### 1. Prescripción de obligaciones por cuotas partes pensionales

El artículo 4º de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, señala que “**COBRO DE INTERESES POR CONCEPTO DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva.**” (...) (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.1 del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación” señala que:

“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.*

*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 Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, “Representa el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago de su pasivo pensional.

La dinámica de la cuenta señala que esta se debita por: “(...) 2- El valor de las mesadas pensionales que prescriben a favor de la entidad”.

Así mismo, 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”.

## 2. Prescripción de saldos a favor de contribuyentes

El artículo 227 del Decreto 924 de 2009, por medio del cual se adecua el régimen procedimental en materia tributaria para el municipio de Medellín, señala que: "TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS. La solicitud de devolución de tributos deberá presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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).

## 3. Obligaciones por cesantías y primas de antigüedad

El artículo 24 del Decreto 752 de 1994, señala que: *"El Municipio de Medellín transferirá a METROSALUD, a medida que sean exigibles, las partidas presupuestales ocasionadas por cualquier tipo de prestaciones sociales adquiridas por los empleados oficiales que a 31 de diciembre de 1990 estuvieron vinculados al Instituto Metropolitano de Salud de Medellín"*.

En materia contable el párrafo 118 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa en relación con el principio de contabilidad pública de la Asociación, que "El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 119 del mismo texto normativo, establece en el principio de Medición que: "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, (...)". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 264 relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, determina 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).

Así mismo, el párrafo 182 del mismo texto 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". (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, los párrafos 278 y 288 de la misma Norma técnica, 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"*.

De otra parte el Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, *"Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales"*.

A su vez, 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"*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

### 1. Prescripción de obligaciones por cuotas partes pensionales

Si con base en el artículo 4º de la Ley 1066 de 2006 prescribe la obligación del pago correspondiente a cuotas partes pensionales a favor de la entidad que efectúa el pago de la mesada pensional, el municipio de Medellín debe disminuir el pasivo previamente reconocido mediante un débito en la subcuenta Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

### 2. Prescripción de saldos a favor de contribuyentes

Cuando de conformidad con el Decreto 924 de 2009 prescriba el derecho a la solicitud de la devolución de los saldos a favor de contribuyentes por la no presentación de la solicitud de devolución de los tributos, el municipio de Medellín debe reconocer un débito en la subcuenta 242513-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un débito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

### 3. Obligaciones por cesantías y primas de antigüedad

Los pagos que realiza el municipio de Medellín a los empleados de Metrosalud por concepto de primas de antigüedad y cesantías deben reconocerse por parte de este último como un ingreso por transferencias.

En esa medida, en el momento en el que Metrosalud realice el pago de cesantías y primas de antigüedad debe disminuir el pasivo real previamente reconocido, afectando mediante un débito las subcuentas 250502-Cesantías y 250515-Otras Primas de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, considerando que quien realiza el pago a los empleados es Metrosalud.

Una vez Metrosalud conozca que el municipio de Medellín expidió el acto administrativo de reconocimiento de su correlativa obligación, Metrosalud debe reconocer un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuentas 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías, y 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, para el reconocimiento de las cesantías y primas de antigüedad respectivamente.

En el momento en que el Municipio de Medellín realice el giro de los recursos a Metrosalud, este último debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte el Municipio de Medellín, una vez expida el acto administrativo en el que reconoce la obligación a favor de Metrosalud, debe reconocer un débito en las subcuentas 542301-Pago de pensiones y/o cesantías, y 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, para el reconocimiento de las cesantías y primas de antigüedad respectivamente, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, teniendo en cuenta que los empleados beneficiarios de los cargos por concepto de cesantías y primas de antigüedad no son empleados del municipio de Medellín sino de Metrosalud, y el Municipio está contribuyendo a financiar el funcionamiento de este último, sin recibir contraprestación alguna.

\*\*\*

## 4815- Ajuste de ejercicios anteriores

CONCEPTO 201010-147970 del 06-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>4815</b> Ajuste a ejercicios anteriores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Girardota del fallo en contra por sentencia del Consejo de Estado que decidió el recurso de apelación interpuesto por Transmetano respecto al impuesto de industria y comercio

Doctora  
LILLYAM DEL SOCORRO MUÑOZ ALZATE  
Contadora  
Municipio de Girardota  
Girardota (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147970 en la cual nos informa sobre el fallo proferido por el Consejo de Estado que decide el recurso de apelación interpuesto por Transmetano en contra de los actos administrativos por los cuales el Municipio de Girardota rechazó las devoluciones del impuesto de industria y comercio, y solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

"1. Para ajustar las rentas de cobrar que cuentas de ingresos y balances debo realizar (sic)

2. Cuando se firme el convenio que cuentas debo causar (sic)"

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el 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, el numeral 9.1.1.2 del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las Rentas por cobrar dispone en el párrafo 148 que: "Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo."

Respecto al reconocimiento, el párrafo 149 del Régimen de Contabilidad Pública establece 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).

Ahora bien, en relación con el acuerdo de pago que se realizará entre el municipio y la empresa Transmetano E.S.P. S.A., el numeral 9.1.2.3 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."

Respecto al reconocimiento de estas obligaciones, el párrafo 224, dispone que: "(...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta." (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. El reconocimiento contable de la reversión de los valores que habían sido facturados, no recaudados y reconocidos como derechos por Rentas por Cobrar durante el período comprendido entre los años 2002 a 2009 y que posteriormente, como consecuencia de la sentencia del Consejo de Estado tales actos administrativos que crearon los mencionados derechos perdieron fuerza ejecutoria, corresponde a un débito en la subcuenta 481554-Ingresos fiscales, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131008-Industria y comercio, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.

2. Una vez proferido el fallo por el Consejo de Estado, surge la obligación real del Municipio de realizar la devolución de los impuestos recaudados, y en consecuencia el Municipio deberá reconocer dicha obligación mediante un débito en la subcuenta 481554-Ingresos fiscales, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida un crédito a la cuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

\*\*\*



**5 GASTOS**

**51- DE ADMINISTRACIÓN**

CONCEPTO 20104-142662 del 16-06-10				
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
<b>2</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>51</b>	De administración
<b>3</b>		1.2	<b>52</b>	De operación
<b>4</b>		1.3	<b>55</b>	Gasto público social
<b>5</b>	<b>Subtema</b>		Consideraciones para el reconocimiento contable como gastos administrativos, de operación y/o gasto público social, de las erogaciones clasificadas presupuestalmente como proyectos de inversión	
<b>6</b>				

Doctor  
 LUIS CARLOS VALENCIA HERRERA  
 Auditor Líder  
 Contraloría General de la República  
 Comisión Auditoría del Grupo de Vigilancia Fiscal  
 Popayán (Cauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104 – 142682, en la cual solicita respuesta a las siguientes inquietudes, surgidas al practicar Auditoría a la Corporación Regional del Cauca, considerando que esta entidad no está incluyendo la totalidad de las erogaciones para inversión, que se relacionan directamente con las subcuentas de la cuenta 5508 - MEDIO AMBIENTE:

1. *“Cuáles son las características o parámetros determinantes para que el ente público clasifique las erogaciones que debe registrar en cada una de las subcuentas de Medio Ambiente, codificada en la cuenta 5508?”.*
2. *De acuerdo a las actividades misionales que desarrolla la Corporación, definidas en su Plan de Acción, es razonable no haber registrado erogaciones en las demás subcuentas aparte de la 550801 y 550806?*
3. *Es razonable revelar erogaciones ordinarias como gastos de operación, partiendo del enunciado “...se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad pública...”, cuando se relacionan con actividades misionales de la Corporación que responden a unas necesidades que define el plan de acción, y máxime ¿cuando benefician directamente a las comunidades?”.*
4. *Para las Corporaciones ¿qué se puede considerar como NBI en saneamiento ambiental, medio ambiente?*
5. *¿En cuáles cuentas del gasto debe (Sic) revelarse los pagos incurridos para contratistas que ejecutan directa y exclusivamente actividades misionales en la Corporación?*
6. *Dados los registros contables en la Corporación frente a los gastos en actividades misionales y administrativas, y las características de las funcionales misionales, se requiere la reclasificación para revelar los flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, en desarrollo de la actividad ordinaria”.*

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 209 de la Constitución Política de Colombia indica 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”.*

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

Los numerales e) y g) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, señalan los siguientes objetivos del sistema de control interno:

*“e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; (...).*

*g) Garantizar que el sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación”.*

El artículo 41 del Decreto 111 de 1996, “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto”, define el gasto público social, como: *“Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar y mejoramiento de la calidad de vida de la población, programadas tanto en funcionamiento como en inversión”.* (Subrayado fuera de texto).

En relación con la normatividad contable, el párrafo 102 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP señala, en relación con las características de la información contable pública:

*“102. 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”.*

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública plantea en diferentes párrafos de las normas técnicas relativas a los activos, así como en las correspondientes a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, lo siguiente:

Párrafo 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, (...)”.

Párrafo 284 “Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos”.

Párrafo 285 “Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades dirección, planeación y apoyo logístico”.

Párrafo 286 “Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”.

Párrafo 289 “El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”.

Por su parte, en relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de Presupuesto y tesorería, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, se establece que:

Párrafo 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).

Párrafo 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. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se puede concluir:

Las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y se han estructurado guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Por su parte, la contabilidad pública patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad; en ese sentido, al ejecutar proyectos de inversión pueden presentarse hechos y operaciones que, aunque presupuestalmente se consideran siempre como gasto, contablemente pueden generar efectos patrimoniales, según sea el objeto de la erogación y los sujetos beneficiarios del respectivo proyecto, como puede observarse en las siguientes situaciones expuestas a manera de ejemplo:

- Gasto público social, cuando los recursos asignados son utilizados para la solución de necesidades básicas insatisfechas de la población.
- Gastos operativos, si corresponden a actividades identificadas con la operación básica de la entidad contable pública.

- Gastos administrativos, si están asociados con actividades de Dirección, Planeación y Apoyo logístico.
- Transferencias, si corresponden a recursos trasladados hacia otras entidades públicas, originados en la ejecución del presupuesto aprobado a la entidad, sin contraprestación directa.
- Propiedad, planta y equipo, en el caso en que el proyecto incluya la adquisición, adición o mejora de bienes muebles o inmuebles que deben capitalizarse.

Planteados estos puntos generales, atendemos cada una de sus preguntas en los siguientes términos:

1 y 4- Desde el punto de vista del tratamiento contable, las necesidades básicas insatisfechas relacionadas con las CAR corresponden a la atención primaria que se haga para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines. Es decir, corresponden a erogaciones en aquellas circunstancias en donde no se ha hecho un cubrimiento o este es incipiente y, por lo tanto, superada esta etapa, las erogaciones corresponden a gastos operativos. En consecuencia, la entidad tendrá que predefinir en qué nivel de cubrimiento se encuentra la atención para así poder asignar el tratamiento contable adecuado.

2- No es viable establecer que deban utilizarse todas las subcuentas de la cuenta 5508- MEDIO AMBIENTE, toda vez que la utilización de cada una de ellas debe responder a las condiciones y características propias de las actividades que se están desarrollando. En consecuencia, esto solo puede determinarse a partir de un examen minucioso y particularizado de los programas que ha venido adelantando la entidad.

3- En concordancia con lo indicado al inicio de las conclusiones, no es posible atribuir automáticamente todos los gastos en que incurra la Corporación en la ejecución de proyectos de inversión a la categoría de gasto público social, por cuanto debe previamente evaluarse el objeto y destino de las erogaciones, de suerte que en este contexto, bien podrían estar relacionados directamente con actividades relacionadas con la protección y conservación del medio ambiente, o con gastos que se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal del ente público.

5- Los pagos a contratistas que ejecutan directa y exclusivamente actividades misionales en la Corporación, deben reconocerse como gasto de operación cuando se relacionan con la operación básica de la entidad. Ahora bien, si están asociados a la ejecución de un proyecto de inversión deben reconocerse contablemente como gasto público social cuando estén relacionados directamente con la atención de una necesidad básica insatisfecha en materia ambiental.

6- Las reclasificaciones que la entidad contable pública deba realizar en las cuentas que componen el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental deberán obedecer a las necesidades de ajustarse a las normas y criterios prescritos en el Régimen de Contabilidad Pública, atendiendo a que correspondan a vigencias en curso o que aún se encuentren en condiciones de aplicar el principio contable de hechos posteriores al cierre.

En consecuencia, en el gasto público social deberán reconocerse contablemente las erogaciones, solamente cuando estén destinadas 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 desembolsos efectuados en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-145914 del 01-09-10**

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>51</b>	De administración
	1.2	<b>52</b>	De operación	
	1.3	<b>55</b>	Gasto público social	
<b>Subtema</b>			Reconocimiento de viáticos, gastos de viaje, comisiones, honorarios y servicios que se incluyen en los proyectos de inversión	

Doctores  
 DEWIN JOSÉ SILVA LLINÁS  
 Director Financiero  
 YOLANDA RODRÍGUEZ ROLDÁN  
 Coordinadora de Contabilidad  
 Superintendencia de Notariado y Registro  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145914, en la cual consulta el tratamiento contable a los conceptos de Viáticos y gastos de viaje y Comisiones, honorarios y servicios que se incluyen en los proyectos de inversión.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 285 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, relativos a la normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental establecen que:

*“285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”.*

*“286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, “(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”.

En relación con el grupo 52-DE OPERACIÓN, “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desa-

*rrrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social de conformidad con las normas respectivas”.*

Así mismo describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”.

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Los gastos por concepto de Viáticos y gastos de viaje, así como por Comisiones, honorarios y servicios pueden afectar el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental como gastos de administración si corresponden a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico; como gastos de operación si los gastos corresponden a erogaciones por actividades relacionadas con el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Cuando estos últimos tengan por objeto la atención de necesidades básicas insatisfechas, constituirán Gasto público social.

Ahora bien si en los componentes de un proyecto deben incluirse conceptos de Viáticos y gastos de viaje, Comisiones, honorarios y servicios, estos deben registrarse en cada una de las subcuentas del grupo que corresponda según el concepto, pero si el proyecto es contratado para su ejecución por un tercero, se contabilizan en las subcuentas 511106-Estudios y proyectos, 521106-Estudios y proyectos o en la subcuenta “Generales” de la cuenta del Gasto Público Social, según corresponda.

\*\*\*

**5101- Sueldos y Salarios****CONCEPTO 20105-142850 del 25-05-10**

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	5101	Sueldos y salarios
		1.2	5111	Generales
	Subtema		Transacciones y/o operaciones que deben ser registradas en las subcuentas 510109-Honorarios y la 511111-Comisiones, honorarios y servicios	

Doctor

ANDRÉS AVELINO MEZA VILLARREAL

Contador – Especialista

Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional (Infotep)

San Andrés Islas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20105-142850 en el cual consulta ¿cómo se pueden identificar las transacciones y/o operaciones que deben ser registradas en las subcuentas 510109-Honorarios y la 511111-Comisiones, honorarios y servicios?

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

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 285 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, relativo a la norma técnica de gastos, establece que *“Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, *“(…) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

5101-SUELDOS Y SALARIOS, como: *“el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública”*.

5111-GENERALES, como: *“el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública”*.

En tal sentido, en la subcuenta 511111-Comisiones, honorarios y servicios, se reconocen los gastos causados por estos conceptos en desarrollo de funciones no asignadas al personal de planta y que se den esporádicamente.

Ahora bien, de conformidad con el numeral 1.2 del artículo 38 del Decreto 4996 de 2009, por medio del cual se liquida el Presupuesto General de la Nación, se define los servicios personales indirectos, como: *“(…) gastos destinados a atender la contratación de personas jurídicas*

*y naturales para que presten servicios calificados o profesionales, cuando no puedan ser desarrollados con personal de planta. Así mismo, incluye la remuneración del personal que se vincule en forma ocasional, para desarrollar actividades netamente temporales o para suplir a los servidores públicos en caso de licencias o vacaciones, dicha remuneración cubrirá las prestaciones sociales a que tenga derecho, así como las contribuciones a que haya lugar, tales como:*

(…)

*Honorarios*

*Por este rubro 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”*.

De conformidad con la norma presupuestal anteriormente citada, los gastos por honorarios están clasificados como servicios personales indirectos, cuenta 1, Gastos de personal. Así mismo, el decreto define los gastos de personal, como *“(…) aquellos gastos que debe hacer el Estado como contraprestación de los servicios que recibe sea por una relación laboral o a través de contratos”*. (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que en la subcuenta 510109-Honorarios, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, se reconoce el pago que hace la entidad por la contraprestación de los servicios profesionales recibidos derivados de una relación contractual, de forma transitoria y esporádica con personas naturales o jurídicas, en desarrollo de actividades relacionadas con la atención o el cumplimiento de funciones asignadas a personal de planta, y no con personas externas a la administración, funciones que, por circunstancias especiales, no se han podido desarrollar con estos; mientras que en la subcuenta 511111-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5111-GENERALES, se reconocen los gastos causados por conceptos que estuvieran originados en la prestación de servicios personales relacionados con la atención o el cumplimiento de actividades no asignadas a las funciones del personal de planta, y que se desarrollan en forma transitoria y esporádica.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143002 del 28-06-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>5101</b> <b>5111</b>	Sueldos y salarios Generales
	<b>Subtema</b>		Transacciones que deben ser reconocidas en las subcuentas (510106) remuneración de servicios técnicos, y diferencia entre honorarios (510109) y comisiones honorarios y servicios (511111).	

Doctor  
 ANDRÉS AVELINO MEZA VILLARREAL  
 Profesional Universitario de Control Interno  
 Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional (INFOTEP)  
 San Andrés Islas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143002 en la cual solicita que se le indique cuándo se deben emplear las subcuentas 510106-Remuneración servicios técnicos y 510109-Honorarios. Así mismo, consulta cuál es la diferencia que existe entre los honorarios que se registran en la subcuenta 510109-Honorarios y la subcuenta 511111-Comisiones, honorarios y servicios.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 285 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto a la norma técnica de gastos, establece que *“Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el siguiente grupo y cuenta así:

51-DE ADMINISTRACIÓN: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”*.

5101-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”*.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios”*.

El artículo 38 del Decreto 4996 de 2009, por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2010, define remuneración servicios técnicos, en el siguiente sentido: *“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”*.

(...)

*Honorarios*

*Por este rubro se deberán cubrir conforme a los reglamentos, los estímulos 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”*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Diccionario Jurídico Colombiano<sup>16</sup> define el concepto de Honorarios como *“Retribución o pago a una persona que ejerce una profesión liberal (abogado, médico, etc.) por la realización de un trabajo (...)”*.

A su vez, el artículo 25 del Decreto 3050 de 1997, señala que: *“Se entiende por profesión liberal, toda actividad en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere la habilitación a través de un título académico”*. (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

En la subcuenta 510106-Remuneración servicios técnicos, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, se deben registrar los pagos por servicios calificados prestados por personas naturales o jurídicas de forma continua para desarrollar asuntos propios de la entidad contable pública, que no pueden ser atendidos con personal de planta, o que por tratarse de asuntos especiales requieren conocimientos especializados, y que no corresponden al ejercicio de profesiones liberales, es decir, a las reglamentadas por la Ley.

Respecto a la diferencia conceptual y contable que existe entre la subcuenta 510109-Honorarios, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS y la subcuenta 511111-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5111-GENERALES, este despacho se pronunció al respecto mediante la respuesta a una consulta elevada por usted radicada con el expediente 20105-142850 del 25 de mayo de 2010, de la cual adjunto copia.

\*\*\*

<sup>16</sup> Diccionario Jurídico Colombiano, Editora Jurídica Nacional, edición 2003, pág. 1157

**CONCEPTO 20106-144152 del 31-08-10**

Deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-2008  
Se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	<b>5101</b>	Sueldos y salarios
		1.2	<b>7904</b>	Servicios de apoyo industrial
		1.3	<b>7906</b>	Servicios de investigación científica y tecnológica
		1.4	<b>2505</b>	Salarios y prestaciones sociales
		1.5	<b>1470</b>	Otros deudores
		1.6	<b>4808</b>	Otros ingresos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional	

Capitán de Navío  
JORGE CARREÑO MORENO  
Vicepresidente  
Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria  
Naval, Marítima y Fluvial-COTECMAR  
Cartagena de Indias (Bolívar)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144152, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que el cometido estatal de la entidad consiste en: *“Propender por el desarrollo de la industria naval, marítima y fluvial a través de la investigación científica, la organización de centros, talleres científicos y tecnológicos, el desarrollo de estrategias para la formación y capacitación del talento humano, en los campos científico, técnico y administrativo; y organizar, operar y administrar el astillero y talleres en los que se aplique la tecnología y los conocimientos científicos adquiridos por la Corporación.*

*La Corporación realiza actividades como astillero, prestando servicios en varias líneas de negocio entre las cuales tenemos: la construcción, reparación, servicios industriales, conversión y modernización, desmantelamiento y ciencia y tecnología”.*

Manifiesta además que en desarrollo del proceso auditor que desarrolló la Contraloría General de la República (CGR) a la vigencia 2010, se señaló el siguiente hallazgo:

*“La corporación, no da aplicación a los conceptos 20084-111734 y 200810-119598 emitidos por la Contaduría General de la Nación, en donde se explica la forma de realizar los registros de los aportes en industria efectuados por la ARC-MDN, allí indica que deben contabilizarse en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, no obstante, COTECMAR los contabiliza en la cuenta 3203 APORTES SOCIALES sobrestimando la cifra presentada en esta cuenta por valor de \$78.318.6 millones y subestimando la cuenta 3208 como contrapartida por el mismo valor. Igual situación se presenta con la información de costos de producción por valor registrado de \$151.424 millones al registrarse de manera incoherente con respecto al objeto social de COTECMAR y con las actividades que realmente ejecuta, debido a que no aplica lo dispuesto en los conceptos antes anotados donde establece que debe contabilizar en la cuenta 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA el valor pagado como nómina por la ARC-MDN a los funcionarios que prestan sus servicios en COTECMAR, por valor de \$4.955 millones, por el contrario registra en las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS por \$2.282 millones y 7904-SERVICIOS DE APOYO INDUSTRIAL por \$2.681 millones dicho aporte, afectando su saldo en este último valor”.*

Adicionalmente, manifiesta en su comunicación que *“mediante concepto 200810-119598 la Contaduría habilitó el reconocimiento de los aportes de personal administrativo en las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS y del personal operativo en la cuenta 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN*

*CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA utilizando como contrapartida el “Capital Social” cuenta que no se encuentra relacionada en el Plan General de Contabilidad Pública pero que describe de manera genérica a la cuenta 3203-APORTES SOCIALES estipulado en el Marco Conceptual ítem 2.9.1.3.2 numeral 256.*

*La Corporación efectuó el registro de aportes en otras subcuentas clasificadas dentro del mismo grupo contable mencionado por la Contaduría, en procura de dar mayor alcance y razonabilidad a los registros de manera más acorde con la naturaleza de las operaciones; en este sentido, los servicios que se prestan corresponden a actividades de tipo industrial por lo que la cuenta utilizada ha sido 7904 Servicio de apoyo industrial”.*

Por lo anterior, solicita revisión del concepto 200810-119598 de 2008 y su ampliación acerca del registro del valor correspondiente al aporte de personal operativo de la Armada Nacional en COTECMAR en las cuentas 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA y en la 7904-SERVICIOS DE APOYO INDUSTRIAL utilizando como contrapartida la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Párrafo 118 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa en relación con el principio de contabilidad pública de la Asociación, que *“El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables”.*

El párrafo 119 del mismo texto normativo, establece que el principio de medición que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, (...)”.*

De igual forma, el párrafo 242 relacionado con las Normas técnicas relativas al Patrimonio, señala que *“Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas”.* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 258 del mismo texto normativo, 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).

Por su parte, el párrafo 264 relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, determina que los ingresos “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 295 expresa 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 otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 7904-SERVICIOS DE APOYO INDUSTRIAL, “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, en la prestación de servicios de apoyo industrial”.

Así mismo, establece que la cuenta 4808-Otros ingresos ordinarios, “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los aportes en industria que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional deben reconocerse como un ingreso ordinario. Así las cosas, los cargos relacionados con las funciones administrativas de la entidad deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y un crédito en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, subcuentas respectivas. Así mismo, los cargos relacionados con las actividades de prestación de servicios deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7904-SERVICIOS DE APOYO INDUSTRIAL, o 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Ahora, una vez la entidad sea informada que ha sido cancelada la nómina por parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional, la entidad debe inicialmente reconocer un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480816-Bienes y derechos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Simultáneamente debe reconocer un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en los conceptos 20084-111734 y 200810-119598 de 2008.

\*\*\*

### CONCEPTO 201011-148968 del 14-12-10

Este concepto ratifica el concepto 20106-144152 del 31-08-10

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	5101	Sueldos y salarios
		1.2	7904	Servicios de apoyo industrial
		1.3	7906	Servicios de investigación científica y tecnológica
		1.4	4808	Otros ingresos ordinarios
	Subtema			Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional-Armada Nacional

Vicemirante  
 DANIEL IRIARTE ALVIRA  
 Presidente  
 Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval,  
 Marítima y Fluvial-COTECMAR  
 Cartagena de Indias (Bolívar)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 201011-148968, mediante la cual, refiriéndose al concepto 20106-144152 solicita “(…) reconsideración y modificación al mismo, específicamente en lo atinente al reconocimiento de la existencia del aporte industrial de trabajo del Ministerio de Defensa Nacional-Armada Nacional en COTECMAR, pues al dejar sin efecto lo señalado en los conceptos 20084-111734 y 200810-119598 –ambos de la vigencia 2008- de cierta forma se desconoce lo que fáctica y legalmente

constituye un aporte de industria y, a nuestra consideración, con dicha revocatoria de concepto de alguna manera se excluyen los fundamentos constitucionales, legales y jurisprudenciales atinentes a la constitución de COTECMAR en lo que a aporte de industria se refiere”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El Concepto 20106-144152 emitido por la Contaduría General de la Nación señala que los costos de nómina del Ministerio de Defensa Nacional –

Armada Nacional relacionado con el personal que presta sus servicios en COTECMAR, denominados "aportes de industria", deben reconocerse como costos y gastos del ejercicio de la entidad consultante, dado que se trata de un hecho permanente, que se presenta con una regularidad mensual y que se asocian directamente con los ingresos por servicios prestados por COTECMAR, sin que deban registrarse en su patrimonio por no referirse a la constitución inicial de la entidad sino a un hecho permanente y prácticamente indefinido.

En concreto, el citado concepto expresa que "(...) los cargos relacionados con las funciones administrativas de la entidad deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y un crédito en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, subcuentas respectivas.

Así mismo, los cargos relacionados con las actividades de prestación de servicios deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7904-SERVICIOS DE APOYO INDUSTRIAL, o 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Ahora, una vez la entidad sea informada que ha sido cancelada la nómina por parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional, la entidad debe inicialmente reconocer un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480816-Bienes y derechos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Simultáneamente debe reconocer un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES".

En la mesa de trabajo celebrada en la Contaduría General de la Nación, los funcionarios de COTECMAR manifiestan que el registro adecuado de la nómina de trabajadores aportada por el Ministerio de Defensa debe realizarse mediante el reconocimiento de un mayor valor del patrimonio, por corresponder con el concepto de "Aportes de Industria".

Además, en las consideraciones jurídicas aportadas en el oficio que solicita la reconsideración del Concepto se indica que el artículo 3 del Decreto 393 de 1991 "(...) se refiere a la calidad o clase de aportes que pueden entregar quienes acudan a la conformación de la Corporación, indicando claramente que pueden ser en dinero, en especie o de industria y, a su vez, a título enunciativo expresa cuáles son esos aportes de industria, entre ellos, trabajo de científicos, investigadores, técnicos y demás personas que el objeto requiera", manifestando que se desvirtuarían las normas constitucionales y legales si la nómina aportada permanentemente por el Ministerio de Defensa no se contabiliza en el patrimonio como un aporte de industria.

En efecto, el artículo 3 del Decreto 393 de 1991 especifica:

**"ARTÍCULO 3o. AUTORIZACIÓN ESPECIAL Y APORTES.** Autorízase a la Nación y a sus entidades descentralizadas para crear y organizar con los particulares, sociedades civiles y comerciales {y personas jurídicas sin ánimo de lucro como corporaciones y fundaciones}, con el objeto de adelantar las actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías para los propósitos señalados en el artículo anterior. Los aportes podrán ser en dinero, en especie o en industria, entendiéndose por aportes en especie o de industria, entre otros, conocimiento, patentes, material bibliográfico, instalaciones, equipos, y trabajo de científicos, investigadores, técnicos y demás personas que el objeto requiera".

No obstante, respecto a la mencionada autorización especial, la Sentencia C.316 de 1995 de la Honorable Corte Constitucional señala que "Como es sabido, la regulación contenida en el artículo 355 de la Constitución fue

la reacción del Constituyente de 1991 frente a los abusos del Congreso en el manejo de los recursos públicos, mediante la modalidad de los llamados auxilios parlamentarios" y que "Si bien la prohibición de la primera parte del artículo 355 de la Carta, obedeció a las circunstancias que han quedado reseñadas, no puede pensarse en forma absoluta que la norma haya consagrado la supresión del fomento a las empresas útiles y benéficas dignas de apoyo, que continúa siendo, un modo de gestión o de actuación directa o indirecta y de intervención del Estado en el campo de la actividad privada con el fin de cumplir los variados fines del Estado Social de Derecho. Lo que sucede simplemente es que en la norma en referencia se ha previsto un mecanismo especial para cumplir con el objetivo de ciertas actividades de interés público (...) con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el plan nacional y los planes seccionales de desarrollo". (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, la autorización especial concedida por el artículo 3º del Decreto 393 de 1991 no concede una autorización especial para reconocer contablemente la sucesiva nómina aportada por el Ministerio de Defensa a COTECMAR como un aporte patrimonial, sino que se refiere a una autorización especial a las entidades Estatales para crear y organizar con los particulares, sociedades civiles y comerciales, con el objeto de adelantar las actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías para los propósitos allí señalados.

Ahora bien, la Ley 222 de 1995, por medio de la cual se modificó el Código de Comercio, derogó el título XXVII del Código Civil que hacía referencia a las sociedades civiles y estableció, en su artículo primero, que la legislación mercantil se aplicaría a todo tipo de sociedad sin importar su objeto social.

En efecto el artículo 1º señala **"ARTÍCULO 1º. SOCIEDAD COMERCIAL Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DE ESTA LEY.** El artículo 100 del Código de Comercio, quedará así:

**ARTÍCULO 100:** Se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles. Si la empresa social comprende actos mercantiles y actos que no tengan esa calidad, la sociedad será comercial. Las sociedades que no contemplen en su objeto social actos mercantiles, serán civiles.

Sin embargo, cualquiera que sea su objeto, las sociedades comerciales y civiles estarán sujetas, para todos los efectos, a la legislación mercantil".

Teniendo en cuenta además que el artículo 238 de la misma ley señala que "Para los efectos previstos en el artículo primero de esta ley las sociedades civiles dispondrán de un plazo de seis meses contados a partir de la vigencia de la misma para ajustarse a las normas de las sociedades comerciales", resulta claro que las sociedades civiles no desaparecieron, ni se prohibió su constitución, sino que se eliminó su regulación a partir de las normativas civiles, remitiéndose ahora para tal fin, a lo preceptuado para las sociedades comerciales.

Respecto al "aporte industrial" el artículo 122 del código de Comercio señala que "El capital social será fijado de manera precisa, pero podrá aumentarse o disminuirse en virtud de la correspondiente reforma estatutaria, aprobada y formalizada conforme a la ley", por lo cual no puede aumentarse el capital fiscal de COTECMAR de manera permanente con el valor de la nómina aportada por el Ministerio de Defensa, salvo que los aportes se valoren en el momento inicial o en las correspondientes reformas estatutarias.

Ahora bien, el artículo 137 del Código de Comercio señala que "Podrá ser objeto de aportación la industria o trabajo personal de un asociado, sin que tal aporte forme parte del capital social. El aportante de industria participará en las utilidades sociales; tendrá voz en la asamblea o en la junta de socios; los derechos inicialmente estipulados en su favor no podrán modificarse, desconocerse ni abolirse sin su consentimiento



expreso, salvo decisión en contrario proferida judicial o arbitralmente; podrá administrar la sociedad y, en caso de su retiro o de liquidación de la misma, solamente participará en la distribución de las utilidades, reservas y valorizaciones patrimoniales producidas durante el tiempo en que estuvo asociado. Habiéndose producido pérdidas, el socio industrial no recibirá retribución en el respectivo ejercicio". (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, según el acta 21 de noviembre de 2000 del Consejo Directivo de COTECMAR, el Ministerio de Defensa Nacional propuso y el Consejo aprobó por unanimidad lo siguiente:

*"Que es necesario que la estructura de costos y tarifas de la Corporación refleje mejor el valor económico del aporte del Ministerio, como un gasto que afecte el Estado de resultados de la operación. Que la contabilización de los gastos reflejados en el aporte del Ministerio incluya la alícuota correspondiente a las prestaciones sociales y de seguridad social". El Ministerio propuso "Que con el fin de garantizar que los estados de resultados de la Corporación reflejen la realidad económica de la operación, incluyendo el impacto en los gastos del aporte de la Nación – Ministerio de Defensa, el Revisar Fiscal y el Contador de la Corporación causarán mensualmente los gastos laborales, prestacionales y pensionales del personal en comisión por parte de la Armada, como gastos de la Corporación y se registrarán los mismos como un pasivo a favor de la Armada, el cual será capitalizable a 31 de diciembre"* (Subrayados fuera de texto).

El anterior tratamiento concuerda con lo señalado por la Contaduría General de la Nación en relación con el reconocimiento de los aportes de nómina que el Ministerio de Defensa Nacional hace a la entidad, señalando que se deben reconocer justamente como costos y gastos del período y como un pasivo, pues el referenciado Concepto 20106-144152 especifica que "los cargos relacionados con las actividades de prestación

de servicios deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 7904-SERVICIOS DE APOYO INDUSTRIAL, o 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES".

Ahora bien, definido que los aportes de nómina que el Ministerio de Defensa realiza a COTECMAR se contabilizan como costos o gastos y como pasivos en el mismo período, se hace necesaria la referencia al Principio de Asociación contenido en el párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual señala que "El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos".

Por su parte, el párrafo 264 define los ingresos indicando 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 (...)", por lo cual, el pasivo contabilizado como contrapartida del gasto o costo laboral en COTECMAR, se reconoce como un ingreso en el momento en el cual la entidad es informada del pago de la nómina por parte del Ministerio de Defensa.

### CONCLUSIÓN

Con base en las citadas consideraciones, este Despacho ratifica el Concepto 20106-144152 en relación con el reconocimiento de la nómina mensual aportada por el Ministerio de Defensa Nacional, por lo cual COTECMAR deberá registrar un gasto o costo y un pasivo por el mismo valor, así como un ingreso en el momento en el cual la entidad es informada del pago de la correspondiente nómina.

\*\*\*

### 5103- Contribuciones efectivas

<b>CONCEPTO 20104-141960 del 11-05-10</b>			
En el mismo sentido consultó:			
Henry Cárdenas Romero mediante expediente 20104-142683 del 22-06-10			

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5103</b>	Contribuciones efectivas
		1.2	<b>7381</b>	Servicios conexos a la salud-ancianatos y albergues
		1.3	<b>2425</b>	Acreedores
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los aportes patronales y cesantías de una entidad hospitalaria con los recursos de la nación		

<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1409</b>	Servicios de salud
		1.2	<b>6310</b>	Servicios de salud
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la prestación del servicio de salud en una IPS		

Doctora

YENNI ROSERO

Contadora

E.S.E. Hospital Geriátrico Ancianato San Miguel

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-141960, en la cual solicita que se le indique si el tratamiento contable aplicado por la ESE Hospital Geriátrico Ancianato San Miguel, para el registro contable de los aportes realizados por la Nación a los fondos de salud, pensión, ARP y cesantías con los recursos de la participación para salud del Sistema General de Participaciones, se está efectuando de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Los artículos 7 y 8 del Decreto 1636 de 2006, por el cual se reglamenta la forma y oportunidad para efectuar los giros de aportes patronales del Sistema General de Participaciones para Salud en desarrollo de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 715 de 2001, establecen:

**“Artículo 7º. Giro de los recursos.** (...) El giro efectivo de los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud-Aportes Patronales, será efectuado por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa instrucción de giro del Ministerio de la Protección Social, a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), directamente a las Entidades Promotoras de Salud, a las Administradoras de Riesgos Profesionales, a las Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías, a las cuales se encuentren afiliados los servidores públicos, dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, como lo establece el artículo 53 de la Ley 715 de 2001.

(...)

**Artículo 8º. Inclusión de los recursos de los aportes patronales en los contratos de compra de servicios.** Por tratarse de recursos incluidos en la distribución del Sistema General de Participaciones para la prestación del servicio de salud a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda, los recursos para Aportes Patronales deberán hacer parte de los contratos de prestación de servicios previstos en los artículos 238 de la Ley 100 de 1993 y 38 de la Ley 812 de 2003 “. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, dado el tratamiento diferencial de los aportes destinados al pago de las cesantías con regímenes retroactivo y especial, es conveniente precisar la normatividad que los reglamenta, al margen de lo establecido para los demás aportes patronales, de la siguiente manera:

- Cesantías con Régimen tradicional de retroactividad

El artículo 98 de la Ley 50 de 1990 establece dos regímenes para el auxilio de cesantía, así:

*“1o. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley.*

*2o. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia.*

**PARÁGRAFO.** Los trabajadores vinculados mediante contrato de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley, podrán acogerse al régimen especial señalado en el numeral segundo del presente artículo, para lo cual es suficiente la comunicación escrita, en la cual señale la fecha a partir de la cual se acoge”.

Por su parte, el artículo 2º del Decreto 1582 de 1998, señala: *“Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.*

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior, se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

**PARÁGRAFO.** En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual estos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Este hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y esta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial”. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el esquema de fondo global para el manejo y pago de las cesantías retroactivas, implica que la sociedad administradora no asume la obligación prestacional, sino que efectúa la administración financiera de los recursos entregados.

- Cesantías con régimen especial de acuerdo con la Ley 50 de 1990

El artículo 99 de la Ley 50 de 1990, con relación al nuevo régimen especial del auxilio de cesantía, determina que tendrá las siguientes características:

*“1a. El 31 de diciembre de cada año se hará la liquidación definitiva de cesantía, por la anualidad o por la fracción correspondiente, sin perjuicio de la que deba efectuarse en fecha diferente por la terminación del contrato de trabajo.*

*2a. El empleador cancelará al trabajador los intereses legales del 12% anual o proporcionales por fracción, en los términos de las normas vigentes sobre el régimen tradicional de cesantía, con respecto a la suma causada en el año o en la fracción que se liquide definitivamente.*

*3a. El valor liquidado por concepto de cesantía se consignará antes del 15 de febrero del año siguiente, en cuenta individual a nombre del trabajador en el fondo de cesantía que el mismo elija. El empleador que incumpla el plazo señalado deberá pagar un día de salario por cada día de retardo”. (Subrayado fuera de texto).*

En cuanto a la normatividad contable, los párrafos 117, 118, 228, 233 y 292 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

#### **“8. Principios de Contabilidad Pública**

(...)

*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”.*

(...)

*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. 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. (...).*

*228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.*

(...)

*233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

(...)

*292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la pres-*

*tación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...)” (Subrayado fuera de texto).*

En cuanto a los costos de producción, el párrafo 295 del PGCP, señala: “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).

Por su parte, 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, 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 (...)”.*

El Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4312-Servicios de Salud”.

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, (...)”.*

5101-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.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. (...)”.*

5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS: *“Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. (...)”*

6310-SERVICIOS DE SALUD: *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación del servicio de salud vendido, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 73-Servicios de Salud.*

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”.*

7381-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-ANCIANATOS Y ALBERGUES: *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en el cuidado de la tercera edad, crianza y refugio de niños huérfanos y desamparados, que se realicen en áreas independientes de la institución”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe aplicar el siguiente procedimiento:

### 1. Causación de los aportes patronales y cesantías

El reconocimiento de los aportes patronales del personal administrativo, se registra debitando las subcuentas 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales, 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media y 510307-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de ahorro individual, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y el de los empleados que participan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, debitando la subcuenta denominada 738105-Contribuciones efectivas, de la cuenta 7381 - SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - ANCIANATOS Y ALBERGUES, y acreditando las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Cuando se trate de cesantías con régimen especial de Ley 50 de 1990 y/o Régimen Retroactivo que deben ser provisionadas, la entidad reconoce el pasivo estimado del personal administrativo con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, debitando la subcuenta 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y de los empleados que participan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la subcuenta denominada 738105-Contribuciones efectivas, de la cuenta 7381-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - ANCIANATOS Y ALBERGUES, y acreditando la subcuenta 271501-Cesantías, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES.

Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, es decir, se establezca con exactitud el valor de las obligaciones a cargo de la entidad, debe efectuarse la reclasificación de los pasivos estimados al pasivo real, debitando la subcuenta 271501-Cesantías, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad reconozca 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.

### 2. Reconocimiento de la prestación del servicio de salud

La prestación del servicio 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 431288 Servicios conexos a la salud-Ancianos y albergues, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Al mismo tiempo, se reconoce el costo de ventas, debitando la subcuenta 631061-Servicios conexos a la salud-Ancianos y albergues, de la cuenta

6310-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta 738195 Traslado de costos (Cr), de la cuenta 7381-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - ANCIANATOS Y ALBERGUES.

### 3. Cruce de cuentas con los giros de la Nación a los Fondos administradores de pensiones, seguridad social en salud, riesgos profesionales y cesantías.

Cuando en el contrato de prestación de servicios, se pacte que parte de los servicios se cancelarán mediante el pago por parte de la Nación de los aportes patronales de la IPS, con el giro de los recursos por parte de la Nación, la IPS debita las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Para el efecto, el Ministerio de la Protección Social emite una comunicación acerca del giro de aportes patronales, a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, según corresponda.

Ahora bien, con respecto a los giros destinados al pago de cesantías, es conveniente tener en cuenta el Régimen de las mismas, lo que implica dos tratamientos contables diferenciales, así:

#### 3.1 Cesantías con Régimen tradicional de retroactividad

Una vez se produce el giro de recursos por parte de la Nación, a los fondos administradores de cesantías para ser administrados en una cuenta global a nombre de la entidad contable pública, esta última debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acredita subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Cuando la entidad empleadora realice la liquidación parcial o definitiva de las cesantías informará al fondo respectivo, para que este pague a los afiliados, por cuenta de la entidad pública, con los recursos recibidos.

En tal sentido, una vez el fondo informe a la entidad pública sobre el pago de las cesantías, esta última debita el pasivo causado en la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acredita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

#### 3.2 Cesantías con régimen especial de acuerdo con la Ley 50 de 1990

Según lo estipulado por la Ley 50 de 1990, a los empleados con régimen especial, se les debe realizar la liquidación definitiva de cesantías, por el periodo correspondiente y trasladar su monto al fondo administrador que el trabajador elija, en una cuenta individual a su nombre, por lo que la entidad contable pública, con el giro de los recursos por parte del Ministerio de la Protección Social al Fondo de Cesantías, debe debitar la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acreditar la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Por último, cabe anotar que respecto al registro contable que está realizando la entidad, deberá realizar los ajustes y reclasificaciones a que haya lugar de conformidad con los registros indicados en los párrafos anteriores.

Así mismo, se debe tener en cuenta que cuando el saldo de las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

\*\*\*

### CONCEPTO 20108-146605 del 07-09-10

CONCEPTO 20108-146605 del 07-09-10			
TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	5103 Contribuciones efectivas
		1.2	52 De operación
		1.3	7 Costos de producción
Subtema		Reconocimiento de los aportes al Fondo Voluntario de pensiones en el concepto Otras contribuciones efectivas y aspectos a considerar cuando su saldo supera el 5% de la cuenta	

Doctor  
FRANCISCO ARMANDO ARIAS ISAZA  
Director General  
Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras (INVEMA)  
Santa Marta (Magdalena)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146605, en la cual solicita la creación de una subcuenta dentro de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, con el fin de que se puedan registrar los aportes al Fondo Voluntario de pensiones que esa entidad realiza a sus trabajadores, debido a que al reconocerlos en la subcuenta 510390-Otras contribuciones efectivas, el valor sobrepasa el 5% de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 285 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, relativos a la normas

técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental establecen que:

*"285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico".*

*"286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas".*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, "(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación

y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”.

Así mismo describe la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, como: “Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social”.

En relación con el grupo 52-DE OPERACIÓN, “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social de conformidad con las normas respectivas”.

Así mismo describe la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN: “En esta denominación se incluyen los grupos que representan 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 su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado. También 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. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito”.

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, los gastos pueden identificarse como Gastos de administración cuando se asocian a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico o como Gastos de operación o Costos de producción, según la naturaleza de la operación básica o principal de la entidad contable pública, por cuanto si estos corresponden a las erogaciones asociadas con la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, constituyen costos de producción, y en caso contrario corresponden a Gastos de operación.

Por lo tanto, una vez verifiquen el planteamiento anterior, podrán desagregarse las contribuciones imputadas en auxiliares de gastos y costos según corresponda, para no acumular estos gastos en una única subcuenta. En los casos en que el valor registrado en alguna de las subcuentas de “otros” supere el 5% del total de la cuenta respectiva, se debe revelar en notas a los estados contables la situación particular que origina el saldo.

Por lo indicado, consideramos que no es pertinente la creación de una subcuenta específica para el registro de prestaciones extralegales que son remuneradas por excepción por una entidad contable pública.

\*\*\*

**5111- Generales**

**CONCEPTO 20101-140121 del 03-03-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5111</b>	Generales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de registrar como gasto de administración la cuota de administración que cancela el Fondo Nacional del Cacao a la Federación Nacional de Cacaoteros	

Doctora  
ELIZABETH TOVAR DE PINTO  
Auditora Interna  
Federación Nacional de Cacaoteros  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-140121, en la cual solicita concepto sobre si la cuota de administración que el Fondo Nacional del Cacao cancela a la Federación Nacional de Cacaoteros debe registrarse, en la contabilidad del Fondo, como Gasto administrativo en la cuenta 511140, o como Gasto operativo en la cuenta 521138, como actualmente se realiza.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

El Fondo Nacional del Cacao, es una cuenta especial creada por la Ley 67 de 1983, para el recaudo y manejo de la Cuota de Fomento Cacaotero y cuyo propósito es la financiación de programas y proyectos de beneficio para la actividad cacaocultora nacional. El Fondo Nacional del Cacao, por administración, cancela a la Federación Nacional de Cacaoteros una cuota mensual equivalente al 10% del recaudo mensual de cuotas de fomento.

Si bien en la actualidad no reporta su información contable a la Contaduría General de la Nación, el Fondo Nacional del Cacao optó por seguir aplicando el Régimen de Contabilidad Pública.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe, en las cuentas de Gastos, el Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, como “las cuentas que representan

los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. (...)”.

De otra parte, en el Grupo 52-DE OPERACIÓN, según Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, indica: “se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.

**CONCLUSIÓN**

Si para el cumplimiento de los objetivos del Fondo Nacional del Cacao, la Federación de Cacaoteros requiere desarrollar funciones de Dirección, Planeación y Apoyo logístico, además de las funciones de operación básica propias del Fondo, es posible implementar mecanismos que permitan hacer una determinación razonable sobre aquellas partes de la cuota de administración cancelada a la Federación, que pueda por su evidente naturaleza corresponder a cada uno de los dos grupos de gastos, 51-DE ADMINISTRACIÓN y 52-DE OPERACIÓN y registrar los importes correspondientes en las subcuentas 511140 y 521138-Contratos de Administración, de las cuentas 5111 y 5211-GENERALES. En los casos donde la relación costo-beneficio no aporta ventajas sustantivas, el importe puede cargarse al grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148053 del 17-11-10**

CONCEPTO 201010-148053 del 17-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>5111</b> Generales <b>5211</b> Generales
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los contratos de aprendizaje suscritos con estudiantes del SENA y el pago por aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud y Riesgos Profesionales de los mismos contratos

Doctora

BLEIDY ROCÍO GAMBOA BEJARANO

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148053, en la cual solicita se le indiquen los códigos contables para el reconocimiento de los contratos de aprendizaje suscritos con estudiantes del SENA y el pago por aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud y Riesgos Profesionales de los mismos contratos.

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Decreto 933 de 2003 "Por medio del cual se reglamenta el Contrato de Aprendizaje y se dictan otras disposiciones", establece como características del Contrato de Aprendizaje, que: "(...) el reconocimiento de un apoyo de sostenimiento que garantice el proceso de aprendizaje y el cual, en ningún caso, constituye salario". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, "(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos". Y el grupo 52-DE OPERACIÓN, "(...) incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas". (Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido la normatividad contable pública, describe la cuenta 5111-GENERALES, como: "el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública".

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.* (Subrayado fuera de texto).

También describe la cuenta 5211-GENERALES, como: "el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública".

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

Así mismo, es oportuno indicarle que en el Catálogo General de Cuentas, se encuentran habilitadas las subcuentas 511163 y 521162-Contrato de aprendizaje.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que el apoyo de sostenimiento mensual a cancelar a los aprendices contratados, así como el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud y Riesgos Profesionales se reconoce debitando la subcuenta 511163 o 521162-Contrato de aprendizaje, de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, y acreditando la subcuenta 242525-Gastos legales, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149845 del 31-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5111</b> Generales
		1.2	<b>5550</b> Subsidios asignados
		1.3	<b>2436</b> Retención en la fuente e impuesto de timbre
		1.4	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de plegables, cartillas y manuales	
	1.2.1	Reconocimiento del Programa de atención humanitaria al desmovilizado	
	1.3.1	Reconocimiento de la retención en la fuente por indemnizaciones por lucro cesante en sentencias judiciales	
	1.4.1	Reconocimiento de ingresos por servicios de recaudo de administración de cartera	
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	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
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Ajustes a capital de las sentencias judiciales por valoración del riesgo, cuando el valor del fallo definitivo es menor al provisionado
		1.2.1	Reversión de las actualizaciones de los Títulos TES, cuando se presenta valorización o desvalorización

Doctora  
 CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
 Directora Financiera  
 Ministerio de Defensa Nacional  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149845, en la cual solicita se estudie la viabilidad de crear códigos contables para los siguientes conceptos:

**CONCLUSIÓN**

- Plegables, cartillas y manuales: Estos conceptos deben reconocerse en la subcuenta 511121-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o 521119-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según se trate de gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad.
- Subsidios “Programa de atención humanitaria al desmovilizado”: Este concepto se reconoce en la subcuenta 555003-Para asistencia social, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con contrapartida en la subcuenta 243004-Asistencia social, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.
- Retención en la fuente por indemnizaciones por lucro cesante en sentencias judiciales: Este concepto debe reconocerse en la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.  
 En el evento en que los saldos de la subcuenta 243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, superen el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública deberá revelar en notas a los estados contables tal situación, por los saldos y los conceptos allí revelados.
- Ingresos por servicios de recaudo de administración de cartera: Este concepto debe reconocerse en la subcuenta 480813-Comisiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.
- Ajustes a capital de las sentencias judiciales por valoración del riesgo, cuando el valor del fallo definitivo es menor al provisionado: 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, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública establece que “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 mediante un crédito 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”.

- Reversión en vigencias posteriores de las actualizaciones de los Títulos TES, en aplicación de la metodología del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuando se presenta valorización o desvalorización.

Mediante comunicación telefónica manifiesta que la entidad aplica el numeral 6° del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, para la actualización de los títulos de tesorería que posee la entidad; sin embargo, al finalizar la vigencia cuando existen saldos en la subcuenta 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, existe la duda de si al actualizar las inversiones en la vigencia siguiente al presentarse una desvalorización, debe afectarse la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, dado que el numeral 6 del procedimiento citado establece que debe reconocerse un gasto, previa disminución del ingreso si existiere. Igualmente sucede cuando la entidad tiene reconocidos al final de la vigencia saldos en la subcuenta 580570-Pérdida por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

Con base en lo anterior, me permito informarle que el procedimiento contable que debe aplicar la entidad para la actualización de las inversiones realizadas corresponde a:

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, es decir si se hubieran reconocido gastos en la vigencia actual.

Reversión en vigencias posteriores de las actualizaciones de los Títulos TES, en aplicación de la metodología del Ministerio de Hacienda y

Crédito Público, cuando se presenta desvalorización: 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, es decir si se hubieran reconocido ingresos en la vigencia actual.

\*\*\*

## 5120- Impuestos, contribuciones y tasas

CONCEPTO 200912-137473 del 15-01-10			
TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
Tema	1.1	5120	Impuestos contribuciones y tasas
	1.2	7208	Educación formal-superior-formación profesional
	1.3	1970	Intangibles
1 Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia del permiso para el porte de armas	
	1.1.2	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia del permiso para la tala de árboles	
	1.2.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la licencia o permiso de uso para utilizar cartografía básica	
	1.3.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la licencia para el uso del espectro electromagnético	

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Bogotá, D. C

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137473, en la cual consulta los siguientes temas:

1. Cuál es la diferencia en el uso de la subcuenta 511159-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5111-GENERALES y la subcuenta 512027-Licencias, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

2. Cuál es la cuenta a utilizar para el registro de otras licencias o permisos como:

2.1 Licencia o permiso de uso para utilizar cartografía básica.

2.2 Permiso para la tala de árboles.

2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético.

3. Solicita evaluar la pertinencia de incluir en la regla de eliminación de operaciones recíprocas los siguientes conceptos:

DESCRIPCIÓN	VENTA DE SERVICIOS - SERVICIOS EDUCATIVOS		
	NOMBRE CUENTA	CUENTA DESTINO	NOMBRE CUENTA
4.3.05.27	Educación no formal-formación extensiva	5.2.11.06	Estudios y proyectos
4.3.05.16	Educación formal-investigación	5.2.11.09	Comisiones, honorarios y servicios

## CONSIDERACIONES

**1. Cuál es la diferencia entre la subcuenta 511159-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5111-GENERALES y la subcuenta 512027-Licencia de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.**

El artículo 223 de la Constitución Política establece que: "Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente (...)" (Subrayado fuera de texto).

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

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



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

El artículo 22 define el permiso por tenencia, como “aquel que autoriza a su titular para mantener el arma en el inmueble declarado, correspondiente a su residencia, a su sitio de trabajo o al lugar que se pretende proteger”.

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

El párrafo 285 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública con respecto a los gastos define que: “Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), dispone que la cuenta 5111-GENERALES, “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública”.

Y, respecto de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, esta “Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales”.

## 2.Cuál es la cuenta a utilizar para el registro de otras licencias o permisos

El párrafo 141 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define lo siguiente: “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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte en el párrafo 189 en relación con los activos diferidos se señala 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 el párrafo 190 se dispone que: “(...) Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto. (Subrayado fuera de texto).

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

El párrafo 282 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” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 285 indica que: “Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”.

El párrafo 295 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, respecto de los costos de producción, señala lo siguiente: “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 contexto).

El párrafo 118 del Marco Conceptual define el principio de Asociación de la siguiente forma: “El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables. (Subrayado fuera de contexto).

La segunda edición del Diccionario de términos contables de Contabilidad Pública, en la definición de licencia expresa: “Derecho que adquiere una persona o una entidad para explotar un invento, una marca o una tecnología determinada. 2. Contrato por el cual la entidad productora o propietaria de un producto le concede a un tercero el permiso del uso limitado de un derecho sobre el mismo, a cambio de una forma de pago o alguna forma o cantidad de remuneración. 3. Derecho de uso de una versión específica de un producto. (Subrayado fuera de contexto).

La cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, en la prestación de los servicios de correo, radiodifusión sonora y difusión por televisión, entre otros, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal” (Subrayado fuera de contexto).

Mediante comunicación telefónica con el Departamento de Contabilidad de la Universidad y con base en normas específicas, se hizo precisión sobre el uso o el destino de cada una de las licencias o los permisos así:

### 2.1 Licencia o permiso de uso para utilizar la cartografía básica

El destino de esta licencia es la biblioteca, está directamente relacionado con los servicios educativos que presta la Universidad.

### 2.2 Permiso para la tala de árboles

El artículo 4º de la Resolución 2173 del 2003, del Departamento Administrativo del Medio Ambiente, mediante la cual se fijan las tarifas para el cobro de los servicios de evaluación y seguimiento de licencias ambientales, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental, definió estas tarifas como “el porcentaje fijado anualmente por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial para cubrir los gastos de administración en los que se incurre por la prestación del servicio de evaluación y seguimiento”. En consecuencia para la Universidad es un trámite que le permite realizar traslados y tala de árboles como mejoramiento del campus universitario.

### 2.3 La licencia de uso del espectro electromagnético

El artículo 75 de la Constitución Política de Colombia respecto del espectro electromagnético establece que: “(...) es un bien público inalienable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley.

*Para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético”.*

El artículo 72 de la Ley 1341 de 2009, mediante la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), se crea la Agencia Nacional de Espectro y se dictan otras disposiciones, dispone lo siguiente:

*“REGLAS PARA LOS PROCESOS DE ASIGNACIÓN DE ESPECTRO CON PLURALIDAD DE INTERESADOS. Con el fin de asegurar procesos transparentes en la asignación de bandas de frecuencia y la maximización de recursos para el Estado, todas las entidades a cargo de la administración del espectro radioeléctrico incluyendo al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la Comisión Nacional de Televisión, deberán someterse a las siguientes reglas:*

*Previamente al proceso de otorgamiento del permiso de uso del espectro radioeléctrico de asignación o de concesión de servicios que incluya una banda de frecuencias, se determinará si existe un número plural de interesados en la banda de frecuencias correspondiente.*

*En caso de que exista un número plural de interesados en dicha banda, y con el fin de maximizar los recursos para el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, se aplicarán procesos de selección objetiva entre ellos la subasta.*

*Cuando prime el interés general, la continuidad del servicio, o la ampliación de cobertura, el Ministerio podrá asignar los permisos de uso del espectro de manera directa”.* (Subrayado fuera de contexto).

La Universidad adquirió la licencia de uso del espectro electromagnético, del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, para el funcionamiento de la emisora UN-Radio.

### 3. Operaciones recíprocas

La evaluación y mantenimiento de la regla de eliminación de las operaciones recíprocas que incorpora los conceptos por venta de servicios-Servicios Educativos son propias del proceso de consolidación de la información contable pública.

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones se concluye:

**1. Registro y salvoconducto.** La Universidad Nacional de Colombia debe registrar la renovación del permiso para el porte de armas con un débito en la subcuenta 512019-Registro y Salvoconducto, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, toda vez que de acuerdo con los requerimientos establecidos por el Ministerio de Defensa Nacional, deben darse estos dos requisitos para que se porte legalmente un arma.

Ahora bien, en la subcuenta 512027-Licencias, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS se registran todas las demás licencias como concepto genérico. Adicionalmente, me permito informarle que la subcuenta 511159-Licencias y salvoconductos, de la cuenta 5111-GENERALES será objeto de revisión para próximas actualizaciones del Catálogo General de Cuentas.

### 2. Registro de otras licencias o permisos

**2.1 Licencia o permiso de uso para utilizar cartografía básica.** Con base en que el destino de esta licencia está directamente relacionado con los servicios educativos que presta la Universidad se debe registrar con un débito en la subcuenta 720802-Generales, de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR FORMACIÓN PROFESIONAL y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

**2.2 Permiso para la tala de árboles.** Teniendo en cuenta que para la Universidad es un trámite que le permite realizar traslados y tala de árboles como mejoramiento del campus universitario, el permiso se registra con un débito en la subcuenta 512027-Licencias de la Cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

**2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético.** De acuerdo con las consideraciones expuestas la licencia para el funcionamiento de la emisora UN-Radio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Adicionalmente, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

**3. Operaciones recíprocas.** Al respecto la Subcontaduría General y de Investigación dio traslado de la consulta a la Subcontaduría de Consolidación de la Información, para evaluar la solicitud presentada por la UNAL sobre la eliminación de operaciones recíprocas de Venta de servicios- Servicios educativos.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142047 del 18-05-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5120</b>	Impuestos, contribuciones y tasas
		1.2	<b>5220</b>	Impuestos, contribuciones y tasas
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento del pago de peajes como gasto de administración o de operación	

Doctor  
 FERNANDO SOLÓRZANO R.  
 Oficina de Control Interno  
 Ministerio de relaciones Exteriores  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20104-142047, en el cual consulta si “*Los pagos por concepto de peajes que hace una entidad pública se pueden registrar como gastos de impuestos o como gastos de transporte?* De no ser así, ¿cuál es la cuenta apropiada para contabilizar dicho gasto? Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Ley 787 de 2002 “por la cual se modifica parcialmente el artículo 21 de la Ley 105 de diciembre 30 de 1993”, establece:

*“ARTÍCULO 1o. Modifícase parcialmente el artículo 21 de la Ley 105 del 30 de diciembre de 1993, el cual quedará así:*

*Artículo 21. Tasas, tarifas y peajes en la infraestructura de transporte a cargo de la Nación. Para la construcción y conservación de la infraestructura de transporte a cargo de la Nación, esta contará con los recursos que se apropien en el Presupuesto Nacional y además cobrará el uso de las obras de infraestructura de transporte a los usuarios, buscando garantizar su adecuado mantenimiento, operación y desarrollo.*

*Para estos efectos, la Nación establecerá peajes, tarifas y tasas sobre el uso de la infraestructura nacional de transporte y los recursos provenientes de su cobro se usarán exclusivamente para ese modo de transporte.*

*Todos los servicios que la Nación o sus entidades descentralizadas presten a los usuarios accesoriamente a la utilización de la infraestructura Nacional de Transporte, estarán sujetos al cobro de tasas o tarifas.*

(...)

*d) Las tasas de peaje serán diferenciales, es decir, se fijarán en proporción a las distancias recorridas, las características vehiculares y sus respectivos costos de operación”;* (Subrayado fuera de texto).

En relación con las tasas, la Corte Constitucional en Sentencia C-040 del 11 de febrero de 1993, expresó lo siguiente: “*Como es bien sabido, en hacienda pública se denomina “tasa” a un gravamen que cumpla con las siguientes características:*

- *El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido.*
- *El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.*
- *El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.*
- *El precio cubre los gastos de funcionamiento y las previsiones para amortización y crecimiento de la inversión.*
- *Ocasionalmente, caben criterios distributivos (ejemplo: tarifas diferenciales).*

- *Ejemplo típico: los precios de los servicios públicos urbanos (energía, aseo, acueducto)”.*

En Sentencia C-465 de octubre 21 de 1993, igualmente expresó: “*Tasas: Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo 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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, como “*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”.*

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, como “*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”.*

De la misma manera, el Catálogo General de Cuentas, define que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, “*(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. (...)”*, y el grupo 52-DE OPERACIÓN, “*(...) incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las erogaciones incurridas en la entidad por concepto de peajes que no tuviera relación directa con la operación básica de la entidad, se reconocen y se revelan como tasas, con débito en la subcuenta 512010-Tasas, de la

cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y en el caso en que tuvieran relación directa con su operación básica en la subcuenta 522010-Tasas, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, debiendo implementar códigos auxiliares a partir del 7º dígito para identificar para los conceptos del gasto que conforman el rubro de Tasas.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147369 del 14-10-10

Este concepto fue derogado mediante el concepto 20111-151059 del 17-02-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5120	Impuestos, contribuciones y tasas
		1.2	2440	Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
Subtema		Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio		

Doctor  
CHRISTIAN VARGAS ESPINOSA  
Gerente de Impuestos  
Refinería de Cartagena S. A.  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el número 20109-147369 mediante la cual consulta si "Puede la Refinería de Cartagena S. A., entidad sujeta al Régimen de Contabilidad Pública, causar contablemente el impuesto al patrimonio de la forma indicada en el Decreto 514 de 2010".

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 292 del Estatuto Tributario, cuyo párrafo indica que "Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio".

Al respecto, el Concepto 20081-107958 emitido por la Contaduría General de la Nación, del cual adjunto copia, cita el párrafo 282 de la norma técnica de Gastos contenida en el Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, el cual 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" (Subrayado fuera de texto).

Mediante el citado Concepto este Despacho concluyó taxativamente que "(...) el registro contable del impuesto al patrimonio se registra con un débito en la subcuenta 512023-IMPUESTO AL PATRIMONIO, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con crédito en la subcuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Lo anterior, con independencia de las normas contables expedidas en el Estatuto Tributario. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 1º de la Ley 1370 de 2009, adicionó el artículo 292-1 del Estatuto Tributario estableciendo que "Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio".

En ese mismo sentido, el Decreto 514 de 2010 modificó parcialmente el Decreto 2649 de 1993, adicionando un párrafo transitorio a su artículo

78, según el cual "Los contribuyentes podrán imputar anualmente contra la cuenta de revalorización del patrimonio, el valor de las cuotas exigibles en el respectivo período del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009".

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto 200911-137210 según el cual "(...) 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", lo cual implica que el contexto regulatorio a observar por parte de esta entidad es el Régimen de Contabilidad Pública y no el Decreto 2649 de 1993 ni sus modificatorios.

### CONCLUSIÓN

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública ha creado, dentro del Catálogo General de Cuentas, específicamente el instrumento de clasificación y registro para el debido reconocimiento del impuesto al patrimonio.

La entidad contable pública Refinería de Cartagena S.A. hace parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, instrumento de regulación contable pública del cual hace parte la Doctrina Contable emitida por el Contador General de la Nación cuyos conceptos previos definen el tratamiento contable del impuesto al patrimonio, en consonancia con lo estructurado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En ese sentido, la Refinería de Cartagena S.A. deberá efectuar el registro contable del impuesto al patrimonio con un débito en la subcuenta 512023-IMPUESTO AL PATRIMONIO, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con crédito en la subcuenta 244022-IMPUESTO AL PATRIMONIO, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Lo anterior, con independencia de las normas tributarias y de la regulación contable general que permitan diferentes opciones de contabilización aplicables a las personas naturales o jurídicas no circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147691 del 29-11-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5120</b> Impuestos, contribuciones y tasas
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio del DANE- FONDANE del gravamen a los movimientos financieros por la disposición de los recursos para la adquisición de títulos de tesorería

Doctor  
GUSTAVO ESPAÑA GUZMÁN  
Coordinador Grupo Interno de Contabilidad  
Fondo Rotatorio del Dane-FONDANE  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147691 en la cual nos informa que en la adquisición de los títulos de tesorería que lleva a cabo el Fondo Rotatorio del Dane-FONDANE, incurre en el costo originado en el Gravamen a los Movimientos Financieros-GMF, que descuenta la entidad financiera al girar los recursos para cancelar el valor de compra de la inversión, por lo cual la entidad ha considerado que este gravamen está directamente relacionado con la adquisición del título y que debe formar parte de su costo histórico. Por lo anterior, solicita que se le indique si el tratamiento contable aplicado por la entidad es correcto, o en caso contrario se le indique el tratamiento contable correcto.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 119, 132, 144 y 282 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

**“8. Principios de Contabilidad Pública**

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

(...)

**9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales**

*132. Costo histórico. (...) 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.*

**9.1.1 Inversiones e instrumentos derivados**

(...)

*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.*

(...)

**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”. (Subrayado fuera de texto).*

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, en el siguiente sentido: “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”.*

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el gravamen a los movimientos financieros corresponde a un gasto que el FONDANE debe reconocer mediante un débito a la subcuenta 512024-Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 5120- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 244020-Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

De manera simultánea, se debe reconocer el descuento por este impuesto realizado por la entidad financiera al momento de girar los recursos, mediante un débito a la subcuenta 244020-Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de anotar que este gravamen no corresponde a un mayor valor de la inversión dado que el impuesto no se causa por la adquisición de los títulos, sino por la disposición de los recursos depositados en una entidad financiera, y por lo tanto no forma parte del precio de adquisición.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148743 del 02-12-10**

<b>CONCEPTO 201011-148743 del 02-12-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5120</b> Impuestos, contribuciones y tasas
		1.2	<b>7601</b> Alojamiento
		1.3	<b>7602</b> Suministro de bebidas y alimentos
		1.4	<b>7690</b> Otros servicios de hotelería y de promoción turística
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor del IVA que no es descontable en la declaración bimestral del impuesto de ventas	
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1470</b> Otros deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor de las incapacidades por enfermedad de los trabajadores a cargo de las Empresas Promotoras de Salud, que han sido cubiertas por la empresa

Mayor General (R)  
 ORLANDO SALAZAR GIL  
 Gerente General  
 Sociedad Hotelera Tequendama S.A.  
 Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148743, en la cual informa que los siguientes registros en la cuenta "otros" supera el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte, y solicita que sean revisados:

1. Que los descuentos financieros o descuentos por pronto pago otorgados a SHT, se registran en la subcuenta 480590-Otros ingresos financieros, y "Revisada las operaciones del régimen privado se encuentra la cuenta 421040-Descuentos comerciales".
2. Que bimestralmente se lleva una parte del pasivo por IVA descontable al gasto afectando la subcuenta 512090-Otros impuestos, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y que "Revisadas las operaciones del régimen privado se encuentra la cuenta 511570-Iva-Descontable".
3. Que el valor de las incapacidades por enfermedades de los trabajadores a cargo de las Empresas Promotoras de Salud que han sido cubiertas por la Empresa, se reconocen como una cuenta por cobrar en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y solicita que se les indique si la cuenta es correcta o si el concepto adecuado corresponde a las subcuentas 147047-Superávit por compensación o 147064-Pago por cuenta de terceros.

### CONCLUSIÓN

Al respecto este Despacho se permite manifestarle en relación con los descuentos financieros o descuento por pronto pago, que la Contaduría General de la Nación ya se pronunció en el numeral 3. Utilización de las subcuentas "Otros" del Expediente 20083-110868 del 30 de abril de

2008, del cual anexo copia, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia, en el siguiente sentido: "**Otros Ingresos Ordinarios.**"

*Respecto de los descuentos por pronto pago en compras, constituyen un menor valor de los costos o gastos sobre los cuales se otorga el descuento".* En este orden de ideas, los descuentos por pronto pago no constituyen un ingreso para la empresa. Por lo tanto, debe proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar, dado que el tratamiento contable antes referenciado resulta diferente al aplicado por la Empresa.

El valor del IVA que no se permite descontar de la declaración bimestral del impuesto de ventas, mientras se estudia la posibilidad de modificar el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se debe reconocer en las subcuentas 512090-Otros impuestos, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y/o 760108-Impuestos, de la cuenta 7601-ALOJAMIENTO, 760209-Impuestos, de la cuenta 7602-SUMINISTRO DE BEBIDAS Y ALIMENTOS, 769008-Impuestos, de la cuenta 7690-OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, según correspondan, y revelar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la cuenta.

La cuenta por cobrar a las Empresas Promotoras de Salud por el pago de la parte que les corresponde cubrir por las incapacidades a los empleados, se debe registrar en la subcuenta 147064-Pagos por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y a nivel de auxiliar puede hacerse la discriminación de los conceptos que se requieran para identificar y controlar estos eventos.

\*\*\*

**52- DE OPERACIÓN**

CONCEPTO 20104-141942 del 04-05-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>52</b> De operación <b>55</b> Gasto Público social
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de viáticos y gastos de viaje en proyectos de inversión

Doctora  
 ZULMA CONSTANZA CLAVIJO DELGADO  
 Profesional especializado C.D.A.  
 Corporación para el Desarrollo Sostenible del Norte y el Oriente  
 Amazónico  
 Inírid (Guainía)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104 – 141942, en la cual consulta:

1- *“Si un proyecto es aprobado y distribuido presupuestalmente como proyecto de inversión y dentro de este es aprobado el rubro viáticos y gastos de viaje, lo debemos contabilizar como un gasto operacional o como un gasto público social (teniendo en cuenta que es un proyecto de inversión)?*

2- *Debemos tener en cuenta para la clasificación contable el hecho de ser un proyecto de inversión aprobado y distribuido por el FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL Y POR EL MINISTERIO DE HACIENDA respectivamente y así mismo apoyarnos y decir que por lo anterior es un gasto público social.”*

Al respecto nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 41 del Decreto 111 de 1996, “Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto”, define el gasto público social, como: *“Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar y mejoramiento de la calidad de vida de la población, programadas tanto en funcionamiento como en inversión.”* (Subrayado fuera de texto).

En relación con la normatividad contable, el Régimen de Contabilidad Pública precisa en las etapas de reconocimiento y revelación, los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar la información financiera, económica, social y ambiental. Las normas técnicas relativas a los activos, así como las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, plantean, en diferentes párrafos:

*Párrafo 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, (...)”.*

*Párrafo 284 “Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.”.*

*Párrafo 285 “Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades dirección, planeación y apoyo logístico.”.*

*Párrafo 286 “Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”. (Subrayado fuera de texto).*

*Párrafo 289 “El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”.*

Por su parte, en relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de Presupuesto y tesorería, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

*Párrafo 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).*

*Párrafo 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. (...)”. (Subrayado fuera de texto).*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y se han estructurado guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Por su parte, la contabilidad pública patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad; en ese sentido, al ejecutar proyectos de inversión pueden presentarse hechos y operaciones que, aunque presupuestalmente se consideran siempre como gasto, contablemente pueden reconocerse sus efectos patrimoniales, según sea el objeto y sujetos beneficiarios del respectivo proyecto, como puede observarse en las siguientes situaciones expuestas a manera de ejemplo:

Gasto público social, cuando los recursos asignados son utilizados para la solución de necesidades básicas insatisfechas de la población.

Gastos operativos, si corresponden a actividades identificadas con la operación básica de la entidad contable pública.

Gastos administrativos, si están asociados con actividades de Dirección, Planeación y Apoyo logístico.

Transferencias, si corresponden a recursos trasladados hacia otras entidades públicas, originados en la ejecución del presupuesto aprobado a la entidad, sin contraprestación directa.

Propiedad, planta y equipo, en el caso que el proyecto incluya la adquisición, adición o mejora de bienes muebles o inmuebles que deben capitalizarse.

Por lo anterior, los viáticos y gastos de viaje que están asociados a la ejecución de un proyecto de inversión deben reconocerse contablemente como gasto público social cuando estén relacionados directamente con la solución de una necesidad básica en materia ambiental, o reconocerse como gasto de operación cuando se relaciona con la operación básica de la entidad.

Así las cosas, no es posible atribuir automáticamente todos los gastos en que incurra la Corporación en la ejecución de proyectos de inversión a la categoría de gasto público social, por cuanto debe previamente evaluarse el objeto y destino de las erogaciones, de suerte que en este contexto, bien podrían estar relacionados directamente con actividades tendientes a la protección y conservación del medio ambiente, y otra a gastos que se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal del ente público.

2- El proyecto aprobado y distribuido por el Fondo de Compensación ambiental y por el Ministerio de Hacienda, se reconocerá de acuerdo con los lineamientos anteriores. En consecuencia, en el gasto público social deberán reconocerse las erogaciones, solamente cuando estén destinadas 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.

\*\*\*

CONCEPTO 20106-144610 del 10-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>52</b> Gastos de operación
		1.2	<b>55</b> Gasto publico social
		1.3	<b>7504</b> Servicio de aseo
<b>Subtema</b>		Viabilidad de reconocer simultáneamente gastos de operación y gasto público social. Reconocimiento de las erogaciones incurridas en la prestación del servicio de aseo	

Doctor  
VÍCTOR DANIEL GUEVARA CARDONA  
Contador  
Municipio el Dovio (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144610, enviada en razón a que la Contaduría General de la Nación hizo observaciones a la información presentada a marzo de 2010, porque utilizó simultáneamente cuentas del grupo 52-DE OPERACIÓN, así como cuentas del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, al respecto solicita aclaración sobre el procedimiento a utilizar, considerando que en el grupo 52 contabilizó:

**AGROPECUARIO:** Por este concepto contabilizó los gastos de tres funcionarios de planta y dos de servicios personales que laboran en la UMATA del municipio, así como los gastos de inversión del Sector agropecuario.

**TRANSPORTE:** Por este concepto contabiliza los gastos de personal de las personas que operan la maquinaria pesada utilizada en el mantenimiento de la red terciaria del Municipio, así como los gastos de mantenimiento de vías urbanas y rurales y los convenios realizados con este fin con otras entidades.

**ASEO:** Contabiliza los gastos correspondientes a la prestación de servicios de recolección y tratamiento de residuos sólidos de manera directa, así como los gastos directos relacionados con la prestación de servicios de aseo.

**DEFENSA Y SEGURIDAD:** Contabiliza los gastos para apoyo a las fuerzas militares y de policía que actúan en el Municipio.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública plantea en diferentes párrafos de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, lo siguiente:

Párrafo 282 *“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”.*

Párrafo 284 *“Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos”.*

Párrafo 286 *“Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.* (Subrayado fuera de texto).

Párrafo 289 *“El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las*



*necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto).*

De la misma manera, en relación con los Costos de Producción, el Plan General de Contabilidad Pública dispone:

*Párrafo 295 "Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables".*

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 7504-ASEO, como: "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, aprovechamiento y disposición final de tales residuos.

**DINÁMICA**

*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 período contable de la subcuenta 750495-Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.*

*Se acredita con: 1- El valor de los costos acumulados trasladados al Costo de ventas, a través de la subcuenta 750495-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 período contable, contra un débito a la subcuenta 750495-Traslado de Costos (Cr)".*

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones expuestas se puede concluir:

La entidad contable pública puede utilizar simultáneamente los grupos 52-GASTOS DE OPERACIÓN y 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, teniendo en cuenta que las erogaciones destinadas a satisfacer las necesidades básicas en los sectores salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte, y aquellos otros desembolsos efectuados en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, se reconocen como Gasto Público Social. Por su parte, los incurridos en el desarrollo de la operación, como los que se detallan para los sectores: agropecuario, transporte, defensa y seguridad, deben contabilizarse como Gasto de Operación.

Ahora bien, en relación con los servicios de recolección, tratamiento de residuos y prestación de servicios de aseo, si la entidad contable pública proporciona directamente servicios públicos, le corresponde organizar un sistema de costos por el servicio público prestado a sus habitantes, caso en el cual deberá utilizar la cuenta 7504-SERVICIO DE ASEO.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-148224 del 29-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>52</b> De operación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los gastos de administración incluidos en convenios y/o contratos suscritos por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

Doctor  
WILLIAM FERNANDO CADENA MUÑOZ  
Coordinador Grupo de Contabilidad  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148224, en la cual solicita la creación de una cuenta en el grupo 52-DE OPERACIÓN, para registrar los gastos de administración incluidos en los convenios y/o contratos suscritos por el Ministerio.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural celebra convenios y/o contratos para atender proyectos y programas relacionados con el marco misional del Ministerio, los cuales son registrados como Gastos de operación, Gasto Público Social y Otros gastos, incluyendo en cada caso un componente de gastos de administración cobrado por los ejecutores del proyecto que al no discriminarlos, indica la Contraloría General de la República, desvirtúan el valor efectivo de la inversión social presentada en los Estados Contables.

El Régimen de Contabilidad Pública en relación con las cuentas de gastos señala en el párrafo 286:

*"286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siem-*

*pre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas".*

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La Norma Técnica relativa a los Gastos determina que los gastos originados en la operación básica o principal de la entidad contable pública deben registrarse como Gastos de operación, los cuales según lo indicado en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, se clasifican en la clase 5-GASTOS, grupo 52-DE OPERACIÓN. Como en este caso los convenios desarrollados por el Ministerio están relacionados con la misión u operación principal de la entidad, los gastos en ellos originados deben registrarse en el grupo 52-DE OPERACIÓN, incluyendo los gastos de administración del proyecto; así mismo en notas a los estados contables deben revelar la situación particular que afecta la información contable pública.

Por lo anterior, no consideramos viable la creación de la cuenta por ustedes solicitada.

\*\*\*

**5202- Sueldos y salarios:** Ver conceptos 20101-139781, 200912-137619, 20109-147358

**5211- Generales**

<b>CONCEPTO 200911-137029 del 04-01-10</b>	
Este concepto deja sin vigencia el concepto 20089-119200 del 21-10-2008	

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5211</b>	Generales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como gasto público social las operaciones de política agropecuaria (investigaciones, estudios y proyectos, asistencia técnica, transferencia de tecnología y el manejo y administración de información), desarrolladas por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural-MADR	

Doctor  
EDUARDO CARLOS GUTIÉRREZ NOGUERA  
Secretario General  
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137029, en la cual solicita la creación de una cuenta denominada Gasto Público Social para el sector agropecuario, dado que se enmarca en las funciones Constitucionales y legales que cumple el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural-MADR, con los recursos apropiados del Presupuesto General de la Nación, ejecutados a través de los operadores de política agropecuaria. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 41 del Decreto 111/96 expresa: *“Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”.*

El párrafo 289 del numeral 9.1.4.2.-Gasto, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública define: *“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 descripción del GRUPO 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dice: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”.*

El párrafo 286 del numeral 9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, dice: *“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”.*

La descripción del gasto en el GRUPO 52-DE OPERACIÓN del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, es: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.*

**CONCLUSIÓN**

Si bien dentro de las funciones que desarrolla el MADR están las investigaciones, estudios y proyectos, asistencia técnica, transferencia de tecnología y el manejo y administración de información, estas erogaciones no se consideran gasto público social, por tanto deben registrarse como gastos generales en las subcuentas que correspondan a la cuenta 5211-GENERALES del grupo 52-DE OPERACIÓN, a nivel del concepto de cada gasto.

En consecuencia, no se autoriza la creación de una cuenta en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL para el sector agropecuario, toda vez que las erogaciones por cada uno de los conceptos solicitados, deben ser registradas en el grupo 52-DE OPERACIÓN.

En la medida en que este concepto responde la consulta planteada, queda sin vigencia el correspondiente al expediente 20089-119200 del 21 de Octubre de 2008.

\*\*\*

CONCEPTO 201012-149222 del 30-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>5211</b> Generales Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Gastos
	<b>Subtema</b>	1.1.1 2.1.1	Reconocimiento por parte de la CREG de los contratos de consultoría celebrados en desarrollo de su cometido estatal, referidos a los estudios necesarios para la ejecución proyectos de inversión, estudios de diagnósticos y prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos Diferencia entre gastos de administración y gastos de operación

Doctor  
MEDARDO RODRÍGUEZ BECERRA  
Coordinador Administrativo y Financiero  
Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149222 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La CREG en cumplimiento de su objeto social realiza contratos de consultoría referidos a los estudios necesarios para la ejecución de un proyecto de inversión, estudios de diagnósticos, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, y como producto de estos contratos de consultoría recibe informes y compendios que reflejan el valor del mismo. Por lo anterior consulta el tratamiento contable que la CREG debe aplicar para el reconocimiento de estos contratos.

Es de anotar que mediante correo electrónico, usted nos aclara que la CREG no recibe derechos por parte del autor que le permitan reproducir estos documentos para el público, los cuales se conservan en la biblioteca de la CREG para efectos de consulta interna.

2. ¿Cuál es el criterio aplicado para clasificar en gastos de administración y en gastos de operación los flujos de salida de recursos de la entidad?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

#### 1. Tratamiento contable de los informes recibidos producto de la ejecución del contrato de consultoría.

Los párrafos 119, 282, 285 y 286 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

#### **“8. Principios de Contabilidad Pública**

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

#### **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.*

(...)

*285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.*

*286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, (...). (Subrayados fuera de texto).*

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Las erogaciones efectuadas por la CREG en virtud de los contratos de consultoría celebrados en desarrollo de su cometido estatal corresponden a un gasto que debe reconocer la entidad mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda, o la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si previamente había constituido un anticipo.
2. Para efectos de reconocer una erogación como gasto de administración o como gasto de operación, se debe tener en cuenta que si se encuentra asociado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, se reconoce en la cuenta y subcuenta correspondiente, del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN. En caso de que la erogación se origine en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, se reconoce en la cuenta y subcuenta respectiva del grupo 52-DE OPERACIÓN, siempre que la entidad no deba registrar costos de producción o ventas, y que los recursos no estén destinados a satisfacer necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en materia 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; caso en el cual corresponderán al concepto de gasto público social.

\*\*\*

**5220- Impuestos, contribuciones y tasas:** Ver concepto 20104-142047

## 53 PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

### 5304- Provisión para deudores

CONCEPTO 201010-147882 del 29-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>5304</b> Provisión para deudores <b>1480</b> Provisión para deudores
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA), como Empresa Industrial y Comercial del Estado de provisión para deudores

Doctor

CARLOS ALBERTO MEJÍA CORREA

Director Jurídico, Administrativo y Financiero

Empresa de Vivienda de Antioquia

Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147882, mediante la cual consulta si para el caso específico de la Empresa de Vivienda de Antioquia debe realizar la provisión contable de deudores.

Además manifiesta en su comunicación que: *“En el desarrollo del programa “Créditos complementarios para vivienda”, la Empresa ofrece a las familias antioqueñas con ingresos inferiores a 4 SMMLV créditos individuales para la adquisición de vivienda prioritaria, los cuales son administrados por diferentes entidades mediante Convenios de Asociación suscritos entre las mismas y la Empresa, de las cuales se derivan todas las actividades necesarias para la normal operación de los mismos, entre los cuales están, la realización de los estudios de crédito, el recaudo de las cuotas y las gestiones de cobro en caso de mora por parte de las familias beneficiarias de los créditos, indicándose que la garantía de estos créditos, es la hipoteca abierta de primer grado sin límite en su cuantía a favor de la VIVA”.*

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 22 a 26 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señalan en relación con el entorno económico, 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.*

*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.*

*26. En las Empresas Públicas la gestión es descentralizada, delegada y desconcentrada, con capacidad de decisión sobre la asignación de recursos económicos bajo criterios de responsabilidad. Al tener el gobierno general control o propiedad sobre tales entidades, son significativas por representar una parte del patrimonio público o recibir algunos recursos del presupuesto”.* (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, dada las características de la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA), esta se considera como una empresa pública, toda vez que tiene vínculos económicos con el gobierno, su objeto es gestar, promover e impulsar todas las actividades comerciales, industriales, de servicios y de consultoría directa e indirectamente relacionadas con el desarrollo de planes, programas y proyectos de vivienda social, infraestructura y equipamiento comunitario en el departamento de Antioquia, y que en función de su naturaleza organizacional, su régimen jurídico, económico y social es diferente al de las entidades del gobierno general.

El párrafo 152 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), y relacionado con 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. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros”.* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 154 del mismo marco conceptual, 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”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), *“Representa el valor estimado*

de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores”.

Así mismo, el Catálogo expresa que la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, “Representa 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”.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los derechos de créditos individuales para la adquisición de vivienda prioritaria, otorgados por esa

Empresa Industrial Comercial, deben provisionarse de acuerdo a su grado de incobrabilidad utilizando para ello el método que más se ajuste a las características propias de la cartera, el cual puede ser el método individual o el general.

Por lo anterior, el reconocimiento de la provisión de deudores debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta 530409-Préstamos concedidos, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 148003-Préstamos concedidos, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

\*\*\*

**5317- Provisiones diversas:** Ver conceptos 20109-147036, 20105-142808

### 5330- Depreciación de propiedades, planta y Equipo

CONCEPTO 201010-147574 del 24-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5330</b> Depreciación de propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la depreciación de los bienes asociados a actividades administrativas, por parte de la Asociación Aeropuerto del Café, con independencia de su efecto negativo en resultados

Doctora  
SOHÉ MUÑOZ OROZCO  
Contadora  
Asociación Aeropuerto del Café

Manizales (Caldas)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147574, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

¿Es aplicable para la Asociación Aeropuerto del Café utilizar la cuenta 3270- PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) para registrar la depreciación acumulada de los activos fijos adquiridos para el funcionamiento del personal administrativo de la Asociación?

Si no es aplicable a la Asociación Aeropuerto del Café, ¿cuál sería otra posible forma de contabilizar los activos y la depreciación para que no genere déficit en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la Asociación y la forma en que los estatutos está definida la asignación de recursos para inversión y funcionamiento?

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 22 a 26 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señalan en relación con el entorno económico, que: “Este entorno 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 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.*

*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 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.*

*En las Empresas Públicas la gestión es descentralizada, delegada y desconcentrada, con capacidad de decisión sobre la asignación de recursos económicos bajo criterios de responsabilidad. Al tener el gobierno general control o propiedad sobre tales entidades, son significativas por representar una parte del patrimonio público o recibir algunos recursos del presupuesto”.* (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, dada las características de la Asociación Aeropuerto del Café, esta se considera como una empresa pública, toda vez que tiene vínculos económicos con el gobierno, su objeto es construir un aeropuerto en el Municipio de Palestina-Caldas, que se llamará “AEROPUERTO DEL CAFÉ”, y que en función de su naturaleza organizacional, su régimen jurídico, económico y social es diferente al de las entidades del gobierno general.

El párrafo 165 del Marco Conceptual citando anteriormente, y relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, establece que: “Las

*propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)". (Subrayado fuera de texto).*

Los párrafos 169, 170 y 171 del mismo texto normativo, expresa 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. (...)".*

*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.*

*Son depreciables los bienes que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil, tales como edificaciones; plantas, ductos y túneles; redes, líneas y cables; maquinaria y equipo; equipo médico y científico; muebles, enseres y equipo de oficina; equipos de comunicación y computación; equipo de transporte, tracción y elevación; y equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería. 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).*

De otra parte, mediante el concepto 20102-140674, dirigido a su Despacho, la Contaduría General de la Nación (CGN), señaló que: *"(...) la Asociación deberá reconocer las erogaciones efectuadas para su funcionamiento atendiendo la clasificación de los gastos de conformidad con la Clase 5-GASTOS del Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP)". (Subrayado fuera de texto).*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los bienes muebles e inmuebles adquiridos para el funcionamiento del personal administrativo de la Asociación Aeropuerto del Café deben reconocerse afectando las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

El reconocimiento de la depreciación de las propiedades, plantas y equipo asociadas al desarrollo de actividades administrativas debe reconocerse afectando los resultados, por lo cual la Asociación Aeropuerto del Café debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), independientemente de su efecto en el Estado de Actividad, Financiera, Económica, Social y Ambiental, toda vez que la ausencia de lucro no excluye la posibilidad de obtener un resultado por las operaciones realizadas.

\*\*\*

## 54- TRANSFERENCIAS

### 5408- Sistema General de participaciones

CONCEPTO 20109-147159 del 27-10-10			
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5408</b> Sistema general de participaciones
		1.2	<b>2403</b> Transferencias por pagar
		1.3	<b>4705</b> Fondos recibidos
		1.4	<b>0204</b> Transferencias y aportes aprobados (Db)
		1.5	<b>0320</b> Gastos de personal aprobados (Cr)
<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos del Ministerio de Educación al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros	

Doctora  
MARÍA MARGARITA CÁRDENAS P.  
Profesional Universitario  
Contraloría General de la República  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147159, en la cual consulta el reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de fondos correspondientes al pago de las prestaciones sociales de los maestros de los departamentos y municipios, así como el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud.

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

## CONSIDERACIONES

### Tratamiento contable de los aportes patronales sin situación de fondos.

En relación con el traslado de recursos para el pago de los aportes patronales del personal de la salud, me permito expresarle que este Despacho ya se pronunció al respecto mediante el expediente 20108-146604 del 12 de octubre de 2010 dirigido al doctor Rony Bermúdez Pérez, Contador del Hospital San Roque ESE nivel I del municipio de Coyaima en el departamento del Tolima.

### **Tratamiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros.**

En cuanto a los recursos que transfiere el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de las prestaciones sociales de los maestros pertenecientes a los Departamentos y Municipios, el parágrafo 2º del artículo 18 de la Ley 715 de 2001 señala que “Los recursos que correspondan al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio, incluidos los del Fonpet, serán descontados directamente por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y girados al Fondo”.

El artículo 3º de la Ley 91 de 1989, establece: “Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una *cuenta especial de la Nación*, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, *cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital*. Para tal efecto, el Gobierno Nacional suscribirá el correspondiente contrato de fiducia mercantil, que contendrá las estipulaciones necesarias para el debido cumplimiento de la presente Ley y fijará la Comisión que, en desarrollo del mismo, deberá cancelarse a la sociedad fiduciaria, la cual será una suma fija, o variable determinada con en los costos administrativos que se generen. La celebración del contrato podrá ser delegada en el Ministro de Educación Nacional. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3º del Decreto 2831 de 2005, “Por el cual se reglamentan el inciso 2º del artículo 3º y el numeral 6 del artículo 7º de la Ley 91 de 1989, y el artículo 56 de la Ley 962 de 2005, (...)”, señala: **“Gestión a cargo de las secretarías de educación**. De acuerdo con lo establecido en el artículo 3º de la Ley 91 de 1989 y el artículo 56 de la Ley 962 de 2005, la atención de las solicitudes relacionadas con las prestaciones sociales que pagará el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, será efectuada a través de las secretarías de educación de las entidades territoriales certificadas, o la dependencia que haga sus veces.

Para tal efecto, la secretaría de educación de la entidad territorial certificada correspondiente, a la que se encuentre vinculado el docente deberá:

1. Recibir y radicar en estricto orden cronológico, las solicitudes relacionadas con el reconocimiento de prestaciones sociales a cargo del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, de acuerdo con los formularios que adopte la sociedad fiduciaria encargada del manejo de los recursos de dicho Fondo.

(...)

3. Elaborar y remitir el proyecto de acto administrativo de reconocimiento, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la radicación de la solicitud, a la sociedad fiduciaria encargada del manejo y administración de los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio para su aprobación, junto con la certificación descrita en el numeral anterior del presente artículo,

4. Prevía aprobación por parte de la sociedad fiduciaria encargada del manejo y administración los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio suscribir el acto administrativo de reconocimiento de prestaciones económicas a cargo de dicho Fondo, de acuerdo con las Leyes 91 de 1989 y 962 de 2005 y las normas que las adicionen o modifiquen, y surtir los trámites administrativos a que haya lugar, en los términos y con las formalidades y efectos previstos en la Ley.

5. Remitir a la sociedad fiduciaria encargada del manejo de los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, copia de los actos administrativos de reconocimiento de prestaciones sociales a cargo de este, junto con la respectiva constancia de ejecutoria para

efectos de pago y dentro de los tres días siguientes a que estos se encuentren en firme”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el parágrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio del Devengo o causación en los siguientes términos: “(…) Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, (...)”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe al grupo 44-TRANSFERENCIAS así: “(…) cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales”. En particular la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES la describe como el “valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia recibida de la Nación para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141312-Sistema General de Participaciones. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones”.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con “El valor de las transferencias causadas”.

Así mismo, describe la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, como: “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”.

Subsecuentemente, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”. (Subrayado fuera de texto).

También describe la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, como: “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 dinámica de esta cuenta establece que se debita con “1- El pago parcial o total de los salarios y prestaciones sociales”.

Por último la normativa contable pública describe la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, como: “el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago de su pasivo pensional”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con “1- El valor de los pagos realizados por concepto de la nómina de pensiones y demás prestaciones económicas”.

Con respecto al procedimiento presupuestal, los párrafos 313 y 314 del Plan General de Contabilidad Pública (PGC) del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia a las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, establecen:

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

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

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

En este orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contiene la descripción de las cuentas 0204-Transferencias y aportes aprobados (Db), 0218-Transferencias y aportes por ejecutar (Cr), 0226-Recaudos en Efectivo por Transferencias y Aportes (Cr), y la 0231-Ejecución en Títulos, bienes, compensaciones y Otros (Cr) que identifican la revelación contable de las diferentes etapas de la ejecución del ingreso; así mismo la cuenta 0243-Recaudos de Ingresos no Aforados (Db) para revelar el recaudo de ingresos no aforados, hasta tanto se surta el proceso de incorporación al presupuesto.

De la misma manera el Catálogo General de Cuentas (CGC) para la revelación contable de los gastos en sus diferentes etapas, contiene la descripción de las cuentas 0320-Gastos de personal aprobados (Cr), 0331-Gastos de personal por ejecutar (Db), 0350-Gastos de personal comprometidos (Db), 0360-Obligaciones en gastos de personal (Db), 0370-Pagos en efectivo por gastos de personal (Db) y la 0378-Ejecución de gastos de funcionamiento sin flujo de efectivo (Db).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### **Tratamiento contable de los aportes patronales sin situación de fondos.**

Con relación al reconocimiento contable de los recursos para el pago de los aportes patronales del personal de la salud, la Contaduría General de la Nación, ya se pronunció al respecto mediante el expediente 201008-146604 del 12 de octubre de 2010, del cual anexo copia.

### **Tratamiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros.**

#### **1. Reconocimiento de la transferencia.**

El Ministerio de Educación Nacional para reconocer el gasto correspondiente a las transferencias del Sistema general de participaciones

para educación, debita la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y acredita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2401-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

La entidad territorial por su parte, reconoce el derecho con un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

#### **2. Giro de los recursos al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio.**

El Ministerio de Educación Nacional, con el giro de los recursos debita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta 470508-FUNCIONAMIENTO, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, por el valor girado registra un débito en la subcuenta 570508-Funcionamiento, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por su parte, el ente territorial efectúa el reconocimiento del recaudo debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

#### **3. El pago de prestaciones sociales.**

Con pago de las prestaciones sociales por parte del Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio con cargo a los recursos recibidos en administración, la entidad territorial debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, previa causación del gasto y el pasivo que corresponda.

Para realizar el anterior registro contable, las entidades territoriales y el Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio tendrán establecidos los procedimientos administrativos necesarios tendientes al suministro oportuno de la información requerida.

En cuanto a la revelación en las cuentas de presupuesto y tesorería, la aprobación y ejecución presupuestal del ingreso se revelan en las subcuentas que correspondan de las cuentas 0204-TRANSFERENCIAS Y APORTES APROBADOS (DB), 0218-TRANSFERENCIAS Y APORTES POR EJECUTAR (CR) y la 0226-RECAUDOS EN EFECTIVO POR TRANSFERENCIAS Y APORTES (DB), y del gasto en las subcuentas que identifican cada uno de los conceptos del gasto, de las cuentas 0320-GASTOS DE PERSONAL APROBADOS (CR), 0331-GASTOS DE PERSONAL POR EJECUTAR (DB), 0350-GASTOS DE PERSONAL COMPROMETIDOS (DB), 0360-OBLIGACIONES EN GASTOS DE PERSONAL (DB), y la 0370-PAGOS EN EFECTIVO POR GASTOS DE PERSONAL (DB).

\*\*\*



**5423- Otras transferencias**

**CONCEPTO 20101-139318 del 21-01-2010**  
Este concepto ratifica el concepto 20093-126923 del 18-06-09

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5423</b>	Otras transferencias
		1.2	<b>2403</b>	Transferencias por pagar
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, de los recursos girados por el Fondo de Comunicaciones a la Asociación Computadores para Educar.	

Doctora  
DORA LIGIA TORRES COBOS  
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139318, en la cual consulta el tratamiento contable de las transferencias realizadas por el Fondo de Comunicaciones a la Asociación Computadores para Educar. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**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.*

(...)

*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 numeral 9.1.3.2 de las Normas técnicas relativas al patrimonio institucional, del mismo texto señalado, expresa que *“El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, mediante el concepto 20093-126923, del 18 de julio de 2009, dirigido a su Despacho, la Contaduría General de la Nación, señaló que *“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-GASTOS	CONCEPTO	VIGENCIA FISCAL				
		2005	2006	2007	2008	2009
C-211-400-16	<b>ADQUISICIÓN Y/O PRODUCCIÓN DE EQUIPOS, MATERIALES, SUMINISTROS Y SERVICIOS PROPIOS DEL SECTOR</b> -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, (...)”*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos que recibe la Asociación Computadores para Educar de parte del Fondo de Comunicaciones no tienen como destino un fortalecimiento patrimonial para la Asociación, sino que corresponden a recursos que financian su actividad principal, es decir, las operaciones que realiza en ejecución del Programa Computadores para Educar, por lo cual, dichos recursos deben reconocerse por parte de la Asociación como un ingreso por transferencias y no afectando el patrimonio a través de la cuenta de Capital Fiscal; por su parte, el Fondo de Comunicaciones debe reconocer el respectivo gasto por transferencias, teniendo en cuenta que este registro se constituye en la operación recíproca entre las dos entidades.

En ese sentido, este Despacho ratifica lo definido en el concepto 20093-126923, en el cual se señaló que: *“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, I(...).*

*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 PAGAR, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS".

\*\*\*

Por su parte, el Fondo de Comunicaciones registra un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS

CONCEPTO 20109-147351 del 02-11-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		<b>Tema</b>	1.1 1.1 1.2
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.2.1	Reconocimiento por parte de CNTV de la distribución y giro de recursos a los Canales Regionales de los recaudos por conceptos de tasas y tarifas canceladas por empresas públicas de Telecomunicaciones. Reconocimiento de los rendimientos financieros provenientes de los recursos para patrocinar proyectos de inversiones en los Canales Regionales y que son de propiedad de la CNTV

Doctora  
FRANCIA MARÍA JIMÉNEZ FRANCO  
Subdirectora Administrativa y Financiera  
Comisión Nacional de Televisión  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147351, en la cual solicita orientación contable en relación con las diferencias presentadas con las entidades recíprocas en la distribución y giro de recursos a los Canales Regionales de los recaudos por conceptos de tasas y tarifas canceladas por empresas públicas de Telecomunicaciones. También consulta si la CNTV debe seguir reportando en el Formulario de Operaciones Recíprocas los derechos de la facturación por concepto de frecuencia con la Universidad de Cartagena toda vez que la Universidad manifiesta que no registra la operación recíproca porque constituyen gastos de funcionamiento.

Así mismo, informa que de acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en mayo de 2008 el reconocimiento de ingresos por rendimientos financieros generados en la ejecución de proyectos en los Canales Regionales, deben ser contabilizados por la CNTV, con un débito en la cuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480504-Intereses de deudores, de la cuenta 4805-OTROS INGRESOS, y los canales regionales reconocen el recaudo en la cuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, razón por la cual no existe reciprocidad en la operación.

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 9° de la Ley 335 de 1996, establece: "AUTORIZACIÓN PARA PRESTAR EL SERVICIO DE TELEVISIÓN POR CABLE. El artículo 44 de la Ley 182 de 1995 quedará así:

*Las personas públicas o privadas que sean licenciatarios de los servicios de valor agregado y telemáticos y que se encuentren en consecuencia autorizados para prestar legalmente servicios de telecomunicaciones, podrán operar, en concurrencia, el servicio de la televisión por cable, a través del procedimiento de licitación pública por la Comisión Nacional de Televisión, sujetándose a las normas previstas en la presente ley y deberán cancelar adicionalmente las tasas y tarifas que fije la Comisión para los operadores de televisión por suscripción por cable.*

*PARÁGRAFO. Las tasas y tarifas que por este concepto se recauden provenientes de las empresas públicas de telecomunicaciones, serán transferidas al canal regional que opere en el respectivo ente territorial".* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 4° de la Resolución 44 de 2008, "Por la cual se reglamenta el párrafo del artículo 44 de la Ley 182 de 1995, modificado por el artículo 9° de la Ley 335 de 1996", establece que "La Comisión Nacional de Televisión descontará de los recursos a transferir, los costos financieros e impuestos a las transacciones financieras que se generen por este concepto". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que "Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el 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).

Así mismo, el párrafo 269 de la normatividad contable pública, establece que "Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto".

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, como: "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".

También describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, como: "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”.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, como: *“el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a estas, en los plazos y condiciones convenidos.*

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

La dinámica de esta cuenta establece que 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”. Y se acredita con: “1- El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos”.

Por último, el numeral 5.1.1.2 del Manual Funcional del Proceso de Consolidación definido por la Contaduría General de la Nación, establece: **“Saldo por conciliar:** *Identifica las cuentas en las que se registran los saldos por conciliar generados en el proceso de consolidación, que corresponden a las diferencias de reporte entre ECP que han participado en una transacción mutua donde se implican aspectos opuestos como activos/pasivos o ingresos/gastos, entre otras correlaciones posibles, y está definido con un tipo de dato lógico, así: 0 para designar los conceptos que no acumulan saldos por conciliar, y 1 en caso contrario.”*

De la misma manera, el numeral 5.1.1.3 del precitado manual, señala: **“Eliminables:** *Son aquellas transacciones que generan doble acumulación en la agregación de la información contable básica, y por tanto deben ser objeto de eliminación para corregir esta situación en el consolidado. Son ejemplos: Inversión patrimonial vs. Patrimonio y las transferencias. Igualmente son eliminables todas las transacciones financieras de activos y pasivos, gastos, costos e ingresos realizadas entre entes públicos, para revelar los resultados y la posición financiera frente a terceros”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el valor descontado de los recursos transferidos a los Canales Regionales para cubrir los costos financieros y el gravamen a las transacciones financieras, no constituye un ingreso para la Comisión Nacional de Televisión, toda vez que estos recursos no son susceptibles de incrementar el patrimonio de la entidad, si se tiene en cuenta que la Resolución 44 de 2008 previó que los mismos sean cubiertos por los beneficiarios y que no vaya en detrimento del patrimonio de la Comisión.

Por lo anterior, la Comisión debe reconocer y causar el gasto respectivo por el monto total de las transferencias debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con contrapartida en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, los Canales Regionales, reconocerán y causarán el correspondiente ingreso por el valor total de las transferencias, previa conciliación con los soportes enviados por la Comisión, con un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, la Comisión Nacional de Televisión, debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, tanto con el valor neto girado como con el valor del importe cobrado por el banco a título de gravamen a los movimientos financieros. Mientras que los canales regionales debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor neto recibido y la subcuenta 512024-Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o la subcuenta 522024-Gravamen a los movimientos financieros, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS por el valor de los descuentos realizados por la Comisión correspondiente al impuesto por transacciones financieras, y acredita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Así mismo, se advierte que el valor a reportar en el formulario CGN2005\_002\_OPERACIONES\_RECÍPROCAS por todas las entidades que intervienen en la transferencia, será por el monto total de las transferencias y no el valor neto.

En cuanto al reporte en el Formulario de Operaciones Recíprocas de los derechos generados en la facturación por concepto de frecuencia con la Universidad de Cartagena, de acuerdo con Manual Funcional del Proceso de Consolidación, son objeto de eliminación los gastos, costos e ingresos realizados entre entes públicos independientemente que sean para el funcionamiento de la Universidad, y por lo tanto la Universidad debe reportar dicha operación en el formulario CGN2005\_002\_OPERACIONES\_RECÍPROCAS.

En relación con los rendimientos financieros provenientes de los recursos para patrocinar proyectos de inversiones en los Canales Regionales y que son de propiedad de la Comisión, se deben reconocer en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, e informar en notas a los estados contables este hecho.

Para efectos del reporte y eliminación de las operaciones recíprocas por los saldos de los rendimientos financieros, se incluirá en las Reglas de Eliminaciones la subcuenta 147090-Otros deudores como correlativa de la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, con el objeto de solucionar los saldos por conciliar entre la CNTV y los Canales Regionales.

\*\*\*

## 55- GASTO PÚBLICO SOCIAL

**5501- Educación:** Ver conceptos 20108-146433, 20102-140845

**5502- Salud**

CONCEPTO 20103-141315 del 05-04-10			
1 2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>5502</b> Salud <b>9390</b> Otras cuentas acreedoras de control
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de una Secretaría de Salud Departamental de la facturación presentada por las IPS, y consideraciones para el reconocimiento de glosas

Doctor  
RUDIMIR OYOLA GARZÓN

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141315, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuál es el procedimiento para la contabilización de la facturación que presentan los hospitales por la prestación de servicios de salud a la Secretaría de Salud Departamental?
2. ¿Es obligatorio para la gobernación como contratante de los servicios de salud con los hospitales, registrar las glosas en la cuenta 939012-Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. ¿Cuál es el procedimiento contable para su registro y posterior eliminación?
3. ¿Cuál es la mejor forma de llevar a cabo el pago de estos servicios, por contrato o por facturación presentada?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El párrafo 117 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con el Principio Contable de Devengo o Causación, expresa:

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

Los párrafos 202, 204, 205, 223 y 224 contenidos en el citado texto normativo, establecen:

#### **“9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos**

*202. Noción. 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.*

(...)

*204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.*

*205. Las obligaciones ciertas se determinan de forma objetiva y precisa, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, como en la cuantía del valor a restituir.*

(...)

#### **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 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).*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD en el siguiente sentido: “Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas 550208-Subsidio a la Oferta, 550210-Régimen Subsidiado, 550215-FOSYGA - ECAT y 550216-Acciones de Salud Pública”.*

Respecto al tratamiento contable de las glosas generadas en la facturación, el párrafo 311 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

*“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 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 numeral 6 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, indica que “Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de

las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud (EPS), Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS”.

Respecto a la mejor forma de llevar a cabo el pago de los servicios, es importante precisar las competencias de la Contaduría General de la Nación (CGN) señaladas en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996:

“(…) b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública” y “i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1.- Una vez la Secretaría de Salud Departamental reciba la facturación por parte de la IPS, y dicha facturación cumpla con los requisitos formales y legales que impliquen la generación de una obligación cierta, la Secretaría de Salud como entidad contratante debe proceder a registrar la respectiva cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5502-SALUD y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

2.- Toda vez que las glosas son objeciones a la facturación presentada por la Institución Prestadora del Servicio de Salud (IPS) que generan

incertidumbre para la entidad contratante, la Secretaría de Salud Departamental como contratante debe registrar las glosas mediante un débito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito a la subcuenta 939012-Facturación glosada en la adquisición de servicios, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

En caso de que la glosa sea subsanada por parte de la IPS, y se genere la obligación de pagar el valor facturado por parte de la Secretaría Departamental de Salud, esta última debe proceder a registrar la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5502-SALUD y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, previa disminución de las cuentas de orden acreedoras de control inicialmente afectadas.

Cuando, en desarrollo del proceso administrativo, se establezca que la glosa no es subsanable y, por tanto, es aceptada por parte de la IPS, la Secretaría de Salud Departamental debe eliminar las cuentas de orden acreedoras de control inicialmente afectadas.

3.- De conformidad con lo establecido en la Ley 298 de 1996, no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre cuál es la mejor forma de llevar a cabo el pago de los servicios de salud, si por contrato o por facturación presentada, dado que es un tema administrativo y financiero que debe establecer la entidad.

\*\*\*

**5503- Agua potable:** Ver concepto 20102-140770

**5505- Recreación y deporte**

CONCEPTO 20109-147125 del 28-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5505</b> Recreación y deporte
		1.2	<b>8390</b> Otras cuentas deudoras de control
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento y control de uniformes e implementos deportivos entregados a la comunidad

Doctora  
EVA FLÓREZ HERNÁNDEZ  
Coordinadora Área Financiera  
Instituto para el Deporte y la Recreación de Sabaneta (INDENSA)  
Sabaneta (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20109-147125 mediante la cual consulta sobre la cuenta que se debe utilizar para el control y manejo de uniformes e implementos deportivos entregados a la comunidad.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 109 y 110 del Plan General de Contabilidad Pública (PGC) P contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señalan que:

110. (...) 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 del texto).

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública plantea en diferentes párrafos de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, lo siguiente:

Párrafo 284 “Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos”.

Párrafo 289 “El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la norma técnica relativa a las cuentas de orden, contenida en el numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, establece en su párrafo 311 lo siguiente: “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”.

Igualmente, en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE en los siguientes términos: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a las actividades relacionadas con educación física, recreación, deporte y aprovechamiento del tiempo libre, en desarrollo de su función social”.

El mismo texto normativo describe la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS CONTROL en los siguientes términos: “Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de control”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y siguiendo el principio de Universalidad, se debe incluir la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en la contabilidad de la entidad; por lo tanto, los uniformes e implementos deportivos que son comprados por IDENSA en desarrollo de funciones de cometido estatal, y a su vez entregados en forma gratuita a la comunidad se deben reconocer directamente como un gasto.

Para el efecto, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE, y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES ó 2406- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR, según corresponda.

Sin embargo, para poder establecer un control sobre estos elementos deportivos, IDENSA puede reflejar los bienes a través de las cuentas de orden, 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 subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

\*\*\*

## 5506- Cultura

### CONCEPTO 20101-139869 del 05-03-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5506	Cultura
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento y control de los vestuarios folklóricos típico llanero, para los grupos de danza infantil y la escuela de formación artística de danza llanera, adscrita a la Secretaría de Cultura y Deporte del Municipio de Fuentedeoro	

Doctora  
ALBA MARIENT CAMPIÑO MENDOZA  
Contadora  
Fuentedeoro (Meta)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139869 en la cual consulta:

- ¿Cómo contabilizar la construcción de un aula de clase en la Escuela Rural San Agustín, de la Inspección Puerto Alijuro del Municipio de Fuentedeoro (Meta), teniendo en cuenta que el valor de esta es de \$37.597.000, que el terreno y la construcción aparecen a nombre del Municipio y que la escuela está adscrita al Centro Educativo General Santander del Municipio consultante que reporta información contable a la gobernación del Meta?
- ¿Cómo reclasificar al activo la “Construcción electrificación vereda Mogotes del Municipio de Fuentedeoro por \$123.732.730”, teniendo en cuenta que “en el 2007 se realizó el convenio No. 0500/2007 con la Gobernación del Meta y con estos recursos el municipio realizó el Contrato de Obra No. 014/2007 con la empresa privada Mantenimientos y Controles del Llano cuyo objeto es la Construcción electrificación (sic) vereda Mogotes del Municipio de Fuentedeoro por \$123.732.730. Se hicieron dos pagos en el 2008 por el 50% cada uno (...). La causación fue la siguiente:

Anticipo	Débito	Crédito
55070503 Inversión proyectos electrificación	61.887.695	
24010102 Adquisición de servicios		61.887.695

## Saldo

24500301 Anticipo sobre convenios y acuerdos 61.845.035

24010201 Ejecución de obras 61.845.035

- Cómo reclasificar al activo la “Construcción electrificación primera etapa urbanización Bosques de San Javier del Municipio de Fuentedeoro por \$46.556.317”. Teniendo en cuenta que para ello se realizó el Contrato de Obra No. 025/2008 y que la causación hecha fue la siguiente:

	Débito	Crédito
“55500801 Subsid asignados para servicio de e (sic)	19.379.317	
52111202 materiales y suministros alumbrado	27.177.000	
24010102 Adquisición de servicios		19.379.317
24010101 Adquisición de bienes		27.177.000

- Cómo reclasificar al activo los “(...) vestuarios folklóricos típico llanero, para los grupos de danza infantil y la escuela de formación artística de danza llanera adscrita a la Secretaría de cultura y deporte del municipio de Fuentedeoro por \$6.000.000. Total 32 trajes”. Te-

niendo en cuenta que estos bienes son parte del objeto del Contrato de Compraventa No. 008/2008, y la causación fue la siguiente:

		Débito	Crédito
55060521	Materiales y suministros inversión cultura	6.000.000	
24010102	Adquisición de servicios		6.000.000

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 109 y 110 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señalan que:

*“109. (...) La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.*

*110. (...) 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 del texto).

Por su parte, los párrafos 141 y 289 del mismo texto normativo, en relación con las Normas Técnicas, señalan que:

*“141. 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 (...). También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

*289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento*

*de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”.* (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el RCP, incluye la subcuenta 550605-Generales, correspondiente a la cuenta 5506-CULTURA, en cuya descripción se señala que esta *“Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a las actividades relacionadas con la cultura, en desarrollo de su función social. (...) Se debita con: 1- El valor de la causación por cada concepto. Se acredita con: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”.*

### CONCLUSIÓN

Los numerales 1, 2 y 3 de esta consulta no pueden ser atendidos ya que para responder a sus preguntas es necesario contar con las copias de los convenios y los contratos celebrados, toda vez que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se desprenden de los convenios y los contratos celebrados por la entidad dependerán de las cláusulas estipuladas en los mismos, 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 anticipos y las formas de pago, entre otras. Cabe anotar que en varias oportunidades este Despacho ha hecho solicitud de los mismos al correo electrónico señalado en su comunicación, sin lograr respuesta satisfactoria.

En relación con el numeral 4 y considerando la materialidad y universalidad de la información contable pública, que implican que la totalidad de los hechos deben estar debidamente reconocidos según la naturaleza y la magnitud de las partidas, los vestuarios folklóricos típico llanero, para los grupos de danza infantil y la escuela de formación artística de danza llanera adscrita a la Secretaría de Cultura y Deporte del municipio de Fuentedeoro, adquiridos en el 2008 y que se encuentran en uso o servicio, son elementos que pueden reconocerse directamente como gasto, para este caso particular, por presentarse un consumo de sus servicios destinados a la recreación y deporte orientados al bienestar general, el reconocimiento contable del valor asociado debe realizarse en la subcuenta 550605-Generales, correspondiente a la cuenta 5506-CULTURA, por lo tanto no es necesaria su reclasificación al activo.

Ahora bien, si la entidad considera necesario establecer un control sobre este tipo de recursos, deberá continuar reflejando los bienes como parte de la información contable pública a través de las cuentas de orden, mediante un débito a la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, correspondiente a la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y contrapartida a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control correspondiente a la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

\*\*\*

**5507- Desarrollo comunitario y bienestar social:** Ver conceptos 20106-144063, 20102-140551, 20106-144612, 20104-142368

**5508- Medio ambiente**

CONCEPTO 200912-138620 del 06-01-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5508</b> Medio ambiente
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá de las inversiones sociales realizadas para mantener, recuperar y conservar los humedales en sus componentes hidráulico, sanitario, biótico y urbanístico en terrenos de la Nación

Doctor

GERARDO RESTREPO JAIMES

Director Financiero de Contabilidad (E)

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138620, en la cual solicita se le indique el tratamiento contable que debe darse a las inversiones ambientales realizadas en la ejecución de los proyectos de inversión con la finalidad de mantener, recuperar y conservar los humedales en sus componentes hidráulico, sanitario, biótico y urbanístico en terrenos de la Nación. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 79 de la Constitución Política Colombiana establece que: *"Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo."*

*Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines".*

El Decreto No. 190 de 2004 que compiló los Decretos 619 de 2000 y 649 de 2003, en el parágrafo 2º del artículo 86, establece que: *"La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá realizará los estudios y acciones necesarias para mantener, recuperar y conservar los humedales en sus componentes, hidráulico, sanitario, biótico y urbanístico realizando además el seguimiento técnico de las zonas de ronda y de manejo y preservación ambiental. Para esto seguirá las directrices de la autoridad ambiental competente en el marco del SIAC (Sistema Ambiental del Distrito Capital), el PGA (Plan de Gestión Ambiental del D.C.) y con base en las directrices de la Convención de Ramsar (Ley 357 de 1997)".*

Por su 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 282, 283, 284 y 289 establece:

*282. Noción. 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.*

*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 periodo contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición*

*confiable. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.*

*284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.*

*289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*

El Decreto No. 190 de 2004 que compiló los Decretos 619 de 2000 y 649 de 2003, el cual en el parágrafo 2º del artículo 86, establece que: *"La Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá realizará los estudios y acciones necesarias para mantener, recuperar y conservar los humedales en sus componentes, hidráulico, sanitario, biótico y urbanístico realizando además el seguimiento técnico de las zonas de ronda y de manejo y preservación ambiental. Para esto seguirá las directrices de la autoridad ambiental competente en el marco del SIAC (Sistema Ambiental del Distrito Capital), el PGA (Plan de Gestión Ambiental del D.C.) y con base en las directrices de la Convención de Ramsar (Ley 357 de 1997)".*

**CONCLUSIÓN**

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que como las erogaciones realizadas por la entidad contable pública están destinados a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de medio ambiente representadas en mantener, recuperar y conservar los humedales, el reconocimiento contable corresponde a un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, independientemente que a nivel presupuestal correspondan a gastos de funcionamiento o a programas de inversión, y un crédito a la subcuenta correspondiente de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, 2425- ACREEDORES, 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES Y 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

\*\*\*



**5550- Subsidios asignados:** Ver conceptos 20105-143331, 20106-144582, 200912-137636, 201012-149845

**57- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

**5705- Fondos entregados:** Ver concepto 20104-142367

**5720- Operaciones de enlace:** Ver conceptos 201010-147609, 20108-146198

**58- OTROS GASTOS**

**5805- Financieros:** Ver Conceptos 201011-149148, 20104-122600

**5808- Otros gastos ordinarios**

CONCEPTO 20101-139562 del 05-02-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5808 Otros gastos ordinarios</b>
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de la capitalización realizada en SATENA (Empresa no societaria)

Doctora  
 MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ  
 Coordinadora G.I.T. SIF  
 Contaduría General de la Nación (CGN)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

En atención a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139562 en la cual se consulta sobre el concepto contable que debe ser utilizado para la capitalización que el Ministerio de Defensa Nacional efectúa en el SERVICIO AÉREO A TERRITORIOS NACIONALES - SATENA, me permito comentarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto 2344 de 1971, por el cual se reorganiza el Servicio Aéreo a Territorios Nacionales "SATENA" le dio a esta entidad la categoría de Empresa Comercial del Estado vinculada al Ministerio de Defensa Nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente. Así mismo, el Acuerdo No. 002 del 2001 de la Junta Directiva de SATENA, por la cual se adoptan los Estatutos Internos del SERVICIO AÉREO A TERRITORIOS NACIONALES SATENA en el artículo 3º establece:

**"Artículo 3º. NATURALEZA JURÍDICA.** El Servicio Aéreo a Territorios Nacionales, SATENA, es una empresa Comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Defensa Nacional, dotada de Personería Jurídica, autonomía administrativa y financiera y capital independiente, creada por la Ley 80 de 1968 y reorganizada conforme a los Decretos 2344 de 1971 y 2180 de 1984 y los presentes Estatutos.

El Artículo 21 del mismo Acuerdo, con relación al patrimonio y las rentas de SATENA, indica que:

*"El patrimonio del Servicio Aéreo a Territorios Nacionales, SATENA, está constituido por:*

- a. *Los bienes muebles e inmuebles que haya adquirido o llegare a adquirir, así como todas aquellas inversiones temporales y depósitos en dinero o en especie que obtenga y posea a cualquier título.*
- b. *Las acciones, participaciones o aportes en sociedades o empresas organizadas o que se organicen, de conformidad con su objeto social y con las autorizaciones legales.*
- c. *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.*

*d. Los aportes que el Gobierno le asigne para adelantar programas de inversión en las vigencias que así lo determinen.*

*e. El aporte que el Gobierno le asigne para la compra, construcción y adecuación de material aéreo e instalaciones terrestres.*

*f. Las utilidades netas de cada vigencia fiscal". (Subrayado fuera de texto).*

Ahora bien, para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad contable aplicable al asunto materia de análisis.

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el numeral 7 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en relación a las Inversiones Patrimoniales define que: *"Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor"*.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP describe la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, en los siguientes términos:

*"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, ejercer influencia importante o compartir el control en la entidad receptora de la inversión. También registra los aportes efectuados en organismos internacionales y en entidades sin ánimo de lucro, con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro". (Subrayado fuera de texto).*

Igualmente, La descripción adoptada en el Catálogo General de Cuentas para la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS es la siguiente:

*"Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social que le permiten a la entidad contable pública controlar, ejercer influencia importante o compartir el control*

en el ente receptor de dichos aportes y que, como consecuencia de ello, está obligada a aplicar el método de participación patrimonial para la actualización y registro de tales inversiones". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, para efectos de revelar los aportes realizados en entidades no societarias, se debe indicar que en el Catálogo General de Cuentas (CGC), que hace parte del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se definió la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, estableciendo que, "Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas", y entre las subcuentas que hacen parte de esta cuenta, se encuentra la 580809-Aportes en entidades no societarias.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con el Decreto 2344 de 1971 y el Acuerdo No. 002 del 2001 de la Junta Directiva de SATENA, el capital del SERVICIO AÉREO A

TERRITORIOS NACIONALES-SATENA no está representado en acciones, cuotas o partes de interés social, es decir, no es una empresa societaria, por lo cual no es pertinente reconocer los aportes que realiza la Nación como una participación en el patrimonio de SATENA, y tampoco se debe registrar como una Inversión del Ministerio de Defensa Nacional. En concordancia con ello en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP vigente, en las cuentas para el reconocimiento de las Inversiones patrimoniales, solamente existen conceptos para reconocer Inversiones en entidades societarias.

En consecuencia los recursos aportados por el Ministerio de Defensa Nacional para la capitalización de SATENA, se deben reconocer como un gasto, afectando la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, que forma parte de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-139374 del 19-02-10			
Ratifica el concepto 200912-137458 del 30-12-09			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5808 Otros gastos ordinarios</b>
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural del incentivo a la tasa de interés creado en el marco del programa Agro Ingreso Seguro (AIS)

Doctor

EDUARDO CARLOS GUTIÉRREZ NOGUERA

Secretario General

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139374, en la cual solicita revisión a la respuesta dada a la comunicación 200912-137458, en lo relacionado con los apoyos a través del crédito, constituidos por el diferencial de tasa que es asumido por el Gobierno Nacional, para el caso de los créditos otorgados, en desarrollo del convenio interadministrativo con FINAGRO y en el marco del programa Agro Ingreso Seguro.

Atiendo su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Ley 1133 de abril 9 de 2007, crea e implementa el programa Agro Ingreso Seguro (AIS): "Destinado a proteger los ingresos de los productores que resulten afectados, ante las distorsiones derivadas de los mercados externos y a mejorar la competitividad de todo el sector agropecuario nacional, con ocasión de la internacionalización de la economía".

Así mismo, el artículo 10 de la mencionada Ley, determina: "Créase el Fondo de Inversiones de Capital de Riesgo administrado por el Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario, Finagro, con el objeto de apoyar y desarrollar iniciativas productivas preferiblemente en zonas con limitaciones para la concurrencia de inversión privada, dando prioridad a proyectos productivos agroindustriales. El Gobierno Nacional podrá transferir recursos a este Fondo, del Programa Agro Ingreso Seguro creado en la presente Ley, como capital semilla para su operación."

En desarrollo de la Ley 1133, el Ministerio de Agricultura expide la Resolución 291 de 19 de noviembre de 2007, por la cual subroga la Resolución 183 de 30 de julio de 2007, y se dictan algunas disposiciones generales sobre los apoyos económicos directos del Programa Agro Ingreso Seguro (AIS), norma que en el artículo 2º. determina: "Los recursos destinados

a los apoyos económicos directos a que se refiere esta resolución, serán asignados a través de un subsidio a la tasa de interés de una Línea Especial de Crédito (...)"

De otra parte, la Comisión Nacional de Crédito Agropecuario en el marco del Programa Agro Ingreso Seguro (AIS), mediante Resoluciones No. 21 de diciembre de 2007 y No. 29 de diciembre 31 de 2008, define una línea especial de crédito para financiar proyectos en desarrollo de este programa, así como las condiciones financieras y el subsidio a la tasa de interés de los beneficiarios de crédito.

Según la Resolución 29 de 2008, la Comisión Nacional de Crédito Agropecuario en relación con el subsidio a la tasa de interés de los beneficiarios de crédito, indica: "se cancelará al intermediario financiero y a FINAGRO y se pagará con cargo a los recursos que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural destine para el desarrollo de esta línea especial de crédito", especificando además, "Los créditos otorgados por los intermediarios financieros bajo la presente línea especial de crédito serán otorgados con recursos de redescuento de FINAGRO o con recursos propios de los intermediarios financieros".

Con la Resolución 19 del 16 de diciembre de 2009, la Comisión Nacional de Crédito Agropecuario modifica la Resolución 29 de 2008, en lo que tiene que ver con las tasas de interés.

Ahora bien, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública 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".

De igual modo, 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”.

### CONCLUSIÓN

Conforme a lo expuesto, en las normas relacionadas con el incentivo a la tasa de interés creado en el marco del programa Agro Ingreso Seguro, este es un gasto para el Ministerio, por lo que el tratamiento contable a aplicar es el indicado en el segundo párrafo de las conclusiones de la respuesta dada a su consulta anterior, así: “Con la ejecución del con-

venio, 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.

Ahora bien, si los recursos destinados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural para atender el programa, aplican únicamente a los subsidios a la tasa de interés, que no son reembolsables, no habría lugar a utilizar la cuenta 147073.

\*\*\*

CONCEPTO 20104-142532 del 09-06-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ETB del aporte realizado para la adquisición de una acción en el club “El Nogal”

Doctora  
 LUZ AMANDA PADILLA RIVEROS  
 Gerencia de Contabilidad e Impuestos  
 Empresa de Teléfono de Bogotá S.A. ESP  
 Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20104-142532, en el cual consulta en qué cuenta del activo debe reconocer una acción del club el nogal que posee la compañía.

Informa la entidad que en el certificado anual se establece: “... Siendo el club El Nogal una persona jurídica civil, sin ánimo de lucro, los derechos de los accionistas carecen de contenido patrimonial. De acuerdo a los estatutos, tales derechos otorgan a su titular los privilegios que los estatutos les conceden y están sujetos a las obligaciones que en ellos mismos se les imponen. La “acción” o el “derecho” de cada socio no es económicamente ponderable, ni embargable, ni puede ser materia de gravamen, ni es comercialmente transable. Conforme al art. 637 del Código civil “lo que pertenece a una Corporación no pertenece en todo ni en parte a los individuos que la componen”. Así mismo, señala que actualmente la Empresa tiene registrada las acciones en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 187 del Código de Comercio, establece: “**FUNCIÓNES GENERALES DE LA JUNTA O ASAMBLEA DE SOCIOS.** La junta o asamblea ejercerá las siguientes funciones generales, sin perjuicio de las especiales propias de cada tipo de sociedad:

- (...)
- 2) Examinar, aprobar o improbar los balances de fin de ejercicio y las cuentas que deban rendir los administradores;
- 3) Disponer de las utilidades sociales conforme al contrato y a las leyes;
- (...)
- 7) Constituir las reservas ocasionales, y
- (...)

De otra parte, el párrafo 143 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece: “**Noción.** Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fort-

lecimiento 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).

Así mismo, el numeral 19. Reconocimiento de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, 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: “Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen por el método del costo, mediante el cual el reconocimiento inicial se efectúa por el costo histórico y las utilidades por concepto de dividendos y participaciones distribuidos en efectivo o en acciones, cuotas o partes de interés social, hasta el monto que percibe como distribuciones de ganancias netas acumuladas de la entidad en la que invierte, originadas con posterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen como ingreso. Si las ganancias distribuidas se generaron con anterioridad a la fecha de adquisición, se constituyen en un menor valor de la inversión. Cuando la inversión se efectúe en moneda extranjera procede la reexpresión por diferencia en cambio. (Subrayado fuera de texto).

Según lo expresado en la consulta, los aportes que realiza la entidad al club el Nogal no generan beneficios económicos sino servicios, conforme a la filosofía del Club, la cual es: “*Servir como lugar de encuentro para el entendimiento, el intercambio de conocimientos, el esparcimiento y el bienestar de sus socios.* (...)”, y, por tanto, de acuerdo con la definición de inversiones, no se estaría frente a una participación patrimonial.

De la misma forma, el párrafo 282 del Régimen de Contabilidad Pública, señala: “**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”.

De otra parte, el Catálogo General Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuen-

ta 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 contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el aporte realizado en el club El Nogal debe reconocerse en la subcuenta

**5810- Extraordinarios:** Ver conceptos 20102-140916, 200912-138622

**5815- Ajuste de ejercicios anteriores:** Ver conceptos 20105-142966, 200911-137084, 20104-142051, 20101-139240, 20104-142010, 20102-141129, 20109-147285

## 59- CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

**5987- Costos y gastos por distribuir:** Ver concepto 20106-144153

## 6 COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN

### 62- COSTO DE VENTAS DE BIENES

**6205- Bienes producidos:** Ver conceptos 20104-142464, 20106-144582

**63- COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS:** Ver concepto 20101-139561

**6305- Servicios educativos:** Ver concepto 20107-144804

**6310- Servicios de salud:** Ver conceptos 201011-148749, 20104-141960

**6390- Otros servicios:** Ver conceptos 20102-141141, 20106-144153

### 64- COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

#### 6402-Administración de la seguridad social en salud

#### CONCEPTO 201011-148572 del 20-12-10

CONCEPTO 201011-148572 del 20-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>6402</b> Administración de la seguridad social en salud
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los contratos celebrados por UNISALUD (Unidad de Servicios de Salud de la Universidad Nacional) con terceros para que presten servicios de salud a sus afiliados

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148572 en la cual nos informa que el Consejo Superior Universitario creó la Unidad de Servicios de Salud (UNISALUD), como una unidad adscrita a la Rectoría con organización propia y administración de recursos independiente, cuyo objeto es garantizar la prestación de los servicios relacionados con la seguridad social en salud del personal académico, de los empleados públicos administrativos, de los trabajadores oficiales y de los pensionados; directamente o a través de instituciones privadas o mixtas que presten servicios de salud.

Por lo anterior, consulta el tratamiento contable de los servicios de salud que contrata con terceros para que sean brindados a sus afiliados, puesto que este tipo de servicios no constituyen el objeto misional de la Universidad.

Es de anotar que según información suministrada por usted mediante correo electrónico nos aclara que UNISALUD tiene funciones de IPS y de EPS, es decir, presta directamente servicios de salud y administra la seguridad social en salud de sus afiliados.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

580808-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, considerando que no existe la conformación de un capital social de propiedad de socios o accionistas y, por lo tanto, no se configura una inversión patrimonial que genere utilidades por concepto de dividendos y/o participaciones, sino un pago que le permite beneficiarse de los servicios ofrecidos por un tercero.

\*\*\*

## CONSIDERACIONES

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, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en lo referente a los contratos por evento y por capitación 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.

(...)

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”.*

El párrafo 292 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, respecto a la norma técnica de Costos de ventas y operación, señala que: “Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, como: *“Representa el valor causado por las Empresas promotoras de salud-EPS originado en la administración de la seguridad social en salud.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2550-Administración de la Seguridad Social en Salud”.*

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que los contratos celebrados por UNISALUD con terceros para que estos presten servicios de salud a sus afiliados, corresponden a un costo en el que incurre UNISALUD actuando como administradora de la seguridad social en salud, el cual se reconoce mediante un débito en la subcuenta 640201-Contratos de capitación – Contributivo o 640202-Contratos por evento-Contributivo, de la cuenta 6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 255001-Contratos de capitación - Contributivo o 255002-Contratos por evento- Contributivo, de la cuenta 2550-Administración de la Seguridad Social en Salud según corresponda al tipo de contrato celebrado.

\*\*\*

## 7 COSTO DE PRODUCCIÓN

### 71- PRODUCCIÓN DE BIENES

**7105- Productos agropecuarios de silvicultura, avicultura y pesca:** Ver concepto 20107-145604

**7129- Productos alimenticios:** Ver concepto 20107-145604

**7130- Construcciones:** Ver concepto 20106-144582

**72- SERVICIOS EDUCATIVOS:** Ver conceptos 20107-144804, 20102-140845

**7202- Educación formal básica primaria:** Ver concepto 20108-146433

**7203- Educación formal básica secundaria:** Ver concepto 20108-146433

**7208- Educación formal-superior-formación profesional:** Ver concepto 200912-137473

### 73- SERVICIOS DE SALUD

#### CONCEPTO 20101-139561 del 03-03-10

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema		1.1	<b>73</b>
		1.2	<b>5101</b>	Sueldos y Salarios
		1.3	<b>2715</b>	Provisión para prestaciones sociales
		1.4	<b>2505</b>	Salarios y prestaciones sociales
		1.5	<b>1409</b>	Servicios de salud
		1.6	<b>63</b>	Costo de ventas de servicios
		1.7	<b>2425</b>	Acreedores
		1.8	<b>1424</b>	Recursos entregados en administración
		1.9	<b>4805</b>	Financieros
Subtema			Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo.	

Doctor  
GILBERTO BELTRÁN MOLANO  
Contador  
Unidad Ejecutora de Saneamiento del Valle del Cauca  
Cali (Valle del Cauca)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139561, en la cual consulta el tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección

social de los empleados de la Unidad Ejecutora de Saneamiento del Valle del Cauca-UES VALLE, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo.

Al respecto, en relación con el tratamiento contable, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

La naturaleza jurídica de la Unidad Ejecutora de Saneamiento del Valle del Cauca, descrita en las notas de carácter general a los estados contables a diciembre 31 de 2008, indica: *“es un establecimiento público del orden departamental, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, adscrita a la Secretaría Departamental de Salud, creada por el decreto 0348 de 17 de mayo de 2000, procedente de la fusión, de las nueve (9) Unidades Ejecutoras de Saneamiento del Valle del Cauca, que existían, en una sola”*.

En cuanto a su función social o cometido estatal, las referidas notas señalan: *“La Unidad Ejecutora de Saneamiento del Valle del Cauca tiene como objetivo principal mantener y mejorar el nivel de salud de la población en el Departamento del Valle del Cauca a través de acciones programadas estratégicamente, con el fin de evaluar, vigilar y controlar acciones de saneamiento, la calidad de servicios, la calidad y seguridad de los alimentos y la evaluación de normas sanitarias entre otras”*.

Así mismo, el Decreto Departamental 0348 del 17 de mayo de 2000, con respecto al objetivo de la entidad, indica: *“(…) ser cuerpo de apoyo técnico operativo para la Secretaría Departamental de Salud en el cumplimiento de sus funciones en materia de saneamiento ambiental”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, para efectos del reconocimiento de la prestación de servicios conexos a la salud, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

*“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”. (…)*

*“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. 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). (…)*

*“292 Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (…)”*

En cuanto a los costos de producción, el párrafo 295 del PGCP, señala: *“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).

Así mismo, el párrafo 296 establece: *“(…) Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1407-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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4312-Servicios de Salud”.

4312-SERVICIOS DE SALUD: *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de los servicios de salud y conexos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales. (…)*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud”.

5101-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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. (…)”

5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS: *“Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. (…)”

6310-SERVICIOS DE SALUD: *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación del servicio de salud vendido, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 73-Servicios de Salud.

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”*.

7380-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-MEDIO AMBIENTE: *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la realización de actividades y procedimientos orientados a la protección, control y recuperación del medio ambiente, en los factores que se relacionan con la salud de las personas de manera individual o colectiva”*.

Su dinámica establece 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 738095-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 738095-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 período contable, contra un débito a la subcuenta 738095-Traslado de Costos (Cr)”.

7387-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-OTROS SERVICIOS: “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la realización de actividades dentro de esta unidad funcional, que no se encuentran contenidas en los centros de costos anteriormente señalados”.

Con relación a los pasivos laborales, el referido Catálogo de Cuentas, describe cada una de las siguientes cuentas:

2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES: “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”.

2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES: “Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción”.

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103- Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, 55- Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. (...)”

Ahora bien, dado el tratamiento diferencial de los aportes destinados al pago de las cesantías con regímenes retroactivo y especial, es conveniente precisar la normatividad que los reglamenta, al margen de lo establecido para los demás aportes patronales, de la siguiente manera:

- Cesantías con Régimen tradicional de retroactividad

El artículo 98 de la Ley 50 de 1990 establece dos regímenes para el auxilio de cesantía, así: “1o. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley.

2o. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia.

PARÁGRAFO. Los trabajadores vinculados mediante contrato de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley, podrán acogerse al régimen especial señalado en el numeral segundo del presente artículo, para lo cual es suficiente la comunicación escrita, en la cual señale la fecha a partir de la cual se acoge”.

Por su parte, el artículo 2º del Decreto 1582 de 1998, señala: “Las entidades administradoras de cesantías creadas por la Ley 50 de 1990 podrán

administrar en cuentas individuales los recursos para el pago de las cesantías de los servidores públicos del nivel territorial que se encuentran bajo el sistema tradicional de retroactividad, es decir, de los vinculados con anterioridad a la vigencia de la Ley 344 de 1996.

La afiliación de los servidores públicos territoriales a un fondo de cesantías en el evento previsto en el inciso anterior, se realizará en virtud de convenios suscritos entre los empleadores y los mencionados fondos, en los cuales se precisen claramente las obligaciones de las partes, incluyendo la periodicidad con que se harán los aportes por la entidad pública, y la responsabilidad de la misma por el mayor valor resultante de la retroactividad de las cesantías.

PARÁGRAFO. En el caso contemplado en el presente artículo, corresponderá a la entidad empleadora proceder a la liquidación parcial o definitiva de las cesantías, de lo cual informará a los respectivos fondos, con lo cual éstos pagarán a los afiliados, por cuenta de la entidad empleadora, con los recursos que tengan en su poder para tal efecto. Este hecho será comunicado por la administradora a la entidad pública y ésta responderá por el mayor valor en razón del régimen de retroactividad si a ello hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 344 de 1996.

En el evento en que una vez pagadas las cesantías resultare un saldo a favor en el fondo de cesantía, el mismo será entregado a la entidad territorial”. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el esquema de fondo global para el manejo y pago de las cesantías retroactivas, implica que la sociedad administradora no asume la obligación prestacional, sino que efectúa la administración financiera de los recursos entregados.

En tal sentido, el Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 1424, de la siguiente manera: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

- Cesantías con Régimen especial de acuerdo con la Ley 50 de 1990

El artículo 99 de la Ley 50 de 1990, con relación al nuevo régimen especial del auxilio de cesantía, determina que tendrá las siguientes características:

“1a. El 31 de diciembre de cada año se hará la liquidación definitiva de cesantía, por la anualidad o por la fracción correspondiente, sin perjuicio de la que deba efectuarse en fecha diferente por la terminación del contrato de trabajo.

2a. El empleador cancelará al trabajador los intereses legales del 12% anual o proporcionales por fracción, en los términos de las normas vigentes sobre el régimen tradicional de cesantía, con respecto a la suma causada en el año o en la fracción que se liquide definitivamente.

3a. El valor liquidado por concepto de cesantía se consignará antes del 15 de febrero del año siguiente, en cuenta individual a nombre del trabajador en el fondo de cesantía que el mismo elija. El empleador que incumpla el plazo señalado deberá pagar un día de salario por cada día de retardo”. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

En primera instancia, en relación con el tratamiento presupuestal de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de la Unidad Ejecutora de Saneamiento del Valle del Cauca-UES VALLE, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y régimen retroactivo, 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 establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

Ahora, según lo definido en las consideraciones, la Unidad Ejecutora de Saneamiento del Valle del Cauca debe aplicar el siguiente tratamiento contable para el reconocimiento de los hechos evaluados.

### 1. Causación de los aportes patronales y cesantías

El reconocimiento de los aportes patronales del personal administrativo con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, se registra debitando las subcuentas 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 de los empleados que participen en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, debitando las subcuentas denominadas Contribuciones efectivas, de las cuentas 7380-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-MEDIO AMBIENTE o 7387-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-OTROS SERVICIOS, según corresponda, y acreditando las subcuentas 242519-Aportes a seguridad social en salud, 242532-Aporte riesgos profesionales y 242518-Aportes a fondos pensionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Cuando se trate de cesantías con régimen especial de Ley 50 de 1990 y/o Régimen Retroactivo que deben ser provisionadas, la entidad reconoce el pasivo estimado del personal administrativo con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, debitando la subcuenta 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y de los empleados que participan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, debitando las subcuentas denominadas Sueldos y salarios, de las cuentas 7380-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-MEDIO AMBIENTE o 7387-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-OTROS SERVICIOS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 271501-Cesantías, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES.

Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, es decir, se establezca con exactitud el valor de las obligaciones a cargo de la entidad, debe efectuarse la reclasificación de los pasivos estimados al pasivo real, debitando la subcuenta 271501-Cesantías, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad reconozca 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.

Así mismo, es conveniente precisar que los costos incurridos en la prestación de servicios por parte de UES VALLE, en desarrollo de su objeto social, deben registrarse en las subcuentas correspondientes, de las cuentas 7380-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-MEDIO AMBIENTE o 7387-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-OTROS SERVICIOS, según corresponda, 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 entidad.

### 2. Reconocimiento de los derechos por prestación de servicios

A partir del principio de causación, por vía general, y teniendo en cuenta que la entidad cumple funciones en materia de saneamiento ambiental, promoción de la salud, y prevención y control de enfermedades transmitidas por vectores, la prestación de estos servicios se reconoce debitando la subcuenta 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando las subcuentas 431287-Servicios conexos a la salud-Medio ambiente o 431295-Servicios conexos a la salud-Otros servicios, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, según la naturaleza del servicio prestado.

Al mismo tiempo, se reconoce el costo de ventas, debitando la subcuenta 631060-Servicios conexos a la salud-Medio ambiente o 631067-Servicios conexos a la salud-Otros servicios, según corresponda, de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando las subcuentas terminadas en "95" denominadas Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7380-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-MEDIO AMBIENTE o 7387-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD-OTROS SERVICIOS.

### 3. Cruce de cuentas con los giros de la Nación a los Fondos Administradores de pensiones, seguridad social en salud, riesgos profesionales y cesantías

El pago de aportes patronales sin situación de fondos se presenta cuando la Nación gira los recursos de la Participación para Salud, del Sistema General de Participaciones, a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías para el pago de los pasivos laborales del personal dedicado a la prestación del servicios de la entidad que tenga contrato con el Estado, es decir, con el Municipio, Departamento o la Nación, de conformidad con lo establecido en la Ley 715 de 2001, en tanto que la UES VALLE tiene derechos por cobrar por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

Por tanto, cuando en el contrato se pacta que parte de los servicios se cancelará mediante el pago sin situación de fondos de los aportes patronales, el giro de los recursos a las entidades administradoras se constituye en un menor valor del derecho a cobrar por la prestación del servicio, para lo cual la entidad debita las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y acredita subcuenta 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Para el efecto, el Ministerio de Protección Social emite una comunicación acerca del giro de aportes patronales, a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, según corresponda.

Ahora bien, con respecto a los giros destinados al pago de cesantías, es conveniente tener en cuenta el Régimen de las mismas, así:

- Cesantías con Régimen tradicional de retroactividad

Una vez se produce el giro de recursos por parte de la Nación, a los fondos administradores de cesantías para ser administrados en una cuenta global a nombre de la entidad contable pública, esta última debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acredita subcuenta 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Cuando la entidad empleadora realice la liquidación parcial o definitiva de las cesantías informará al fondo respectivo, para que este pague a los afiliados, por cuenta de la entidad pública, con los recursos recibidos.

En tal sentido, una vez el fondo informe a la entidad pública sobre el pago de las cesantías, esta última debita el pasivo causado en la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acredita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

De otra parte, en razón a que los recursos girados a los fondos de cesantías, se administran en una cuenta global a nombre de la entidad pública, los rendimientos generados deben reconocerse debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

- Cesantías con Régimen especial de acuerdo con la Ley 50 de 1990

Según lo estipulado por la Ley 50 de 1990, a los empleados con régimen especial, se les debe realizar la liquidación definitiva de cesantías, por el periodo correspondiente y trasladar su monto al fondo administrador



que el trabajador elija, en una cuenta individual a su nombre, por lo que la entidad contable pública, con el giro de los recursos por parte del Ministerio de la Protección Social al Fondo de Cesantías, debe debitar la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acreditar la subcuenta 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Por último, cabe anotar que cuando el saldo de las subcuentas denominadas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública deben revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

\*\*\*

CONCEPTO 20104-141959 del 10-05-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>73</b> Servicios de Salud
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de una E.S.E de los costos por recolección, tratamiento y disposición final de desechos hospitalarios, e inviabilidad de registrarlos como gasto público social

Doctor  
YAIR DOMÍNGUEZ BUELVAS  
Asesor Contable  
E.S.E. Hospital César Uribe Piedrahita

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20104-141959, en el cual informa que la E.S.E Hospital César Uribe Piedrahita contrató con una empresa privada la recolección, tratamiento y disposición final de los desechos hospitalarios y, por lo anterior consulta si dicha operación se registra como gasto administrativo en el grupo 51 o debe utilizar las subcuentas de la cuenta 5508-Medio ambiente; así mismo consulta si esta cuenta es de uso exclusivo de los entes territoriales. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 2º del Decreto 1669 de 2002, “Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 2676 de 2000”, el cual quedó así:

*“GENERADOR: Es la persona natural o jurídica que produce residuos hospitalarios y similares en desarrollo de las actividades, manejo e instalaciones relacionadas con la prestación de servicios de salud, incluidas las acciones de promoción de la salud, prevención de la enfermedad, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación; la docencia e investigación con organismos vivos o con cadáveres; los bioterios y laboratorios de biotecnología, los laboratorios farmacéuticos y productores de insumos médicos, consultorios, clínicas, farmacias, cementerios, morgues, funerarias y hornos crematorios, centros de pigmentación y/o tatuajes, laboratorios veterinarios, centros de zoonosis y zoológicos”.*

El artículo 8º del Decreto 2676 de 2000, establece: “OBLIGACIONES DEL GENERADOR. Son obligaciones del generador:

1. Garantizar la gestión integral de sus residuos hospitalarios y similares y velar por el cumplimiento de los procedimientos establecidos en el Manual para tales efectos.
2. Velar por el manejo de los residuos hospitalarios hasta cuando los residuos peligrosos sean tratados y/o dispuestos de manera definitiva o aprovechados en el caso de los mercuriales. Igualmente esta obligación se extiende a los afluentes, emisiones, productos y subproductos de los residuos peligrosos, por los efectos ocasionados a la salud o al ambiente”.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en diferentes párrafos, en relación a los costos de producción, establece:

*“295. Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.*

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

Así mismo, Plan General de Contabilidad Pública sobre la etapa de reconocimiento, señala: “El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable”.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, define que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, “(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”. Y el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, “(...) se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas que prestan servicios de

salud, en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta.

El concepto de Unidad funcional corresponde al conjunto de procesos específicos, procedimientos y actividades, ejecutados secuencialmente y dentro de límites técnicamente establecidos. Son Unidades funcionales, las siguientes:

**Unidad de urgencias:** Conjunto de procesos destinados al diagnóstico y tratamiento de personas que han sufrido, o se considera que sufren, afección súbita grave y deben recibir atención inmediata.

**Unidad de servicios ambulatorios:** Conjunto de procesos destinados a la atención ambulatoria de personas para diagnóstico y tratamiento, a través de la ejecución de acciones de recuperación, rehabilitación, prevención y promoción.

**Unidad de hospitalización:** Conjunto de procesos destinados a recibir, en condición de internos, los usuarios que necesiten atención clínica permanente, en interrelación con otras unidades clínicas, logísticas y administrativas.

**Unidad de quirófanos y salas de parto:** Conjunto de procesos destinados a la realización de procedimientos e intervenciones quirúrgicas, atención de parto y recuperación postanestésica, ya sea en régimen de rutina o de urgencia, ambulatorio o de internación.

**Unidad de apoyo diagnóstico:** Conjunto de procesos destinados a orientar y precisar el diagnóstico efectuado por el profesional clínico.

**Unidad de apoyo terapéutico:** Conjunto de procesos encaminados a complementar las actividades terapéuticas ejecutadas en las diferentes unidades de internación y/o ambulatorias.

**Unidad de servicios conexos a la salud:** Conjunto de actividades relacionadas con el servicio de salud, que no se encuentran contenidas en las unidades funcionales descritas anteriormente”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las erogaciones incurridas por la E.S.E Hospital César Uribe Piedrahita para la recolección, tratamiento y disposición final de los desechos hospitalarios, se reconocen y se revelan como costos según corresponda en la subcuenta “Generales” de las respectivas cuentas del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, por estar directamente relacionados con la operación básica de la entidad que es la prestación de un servicio individualizable en salud.

En cuanto a su inquietud relacionada con la utilización de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, me permito informarle que no se puede afirmar que esta cuenta es de uso exclusivo de las entidades territoriales, toda vez que igualmente se encuentra habilitada para las entidades del orden nacional que ejecuten estudios, investigaciones y actividades de conservación, recuperación y adecuación del medio ambiente como gasto público social.

\*\*\*

**7381- Servicios conexos a la salud-Ancianatos y albergues:** Ver concepto 20104-141960

**75- SERVICIOS PÚBLICOS**

**7502- Acueducto**

**CONCEPTO 20104-142010 del 20-05-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>7502</b>	Acueducto
		1.2	<b>7503</b>	Alcantarillado
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento contable por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de los conceptos asociados con las reparaciones y mantenimiento del acueducto y alcantarillado, mantenimiento de estación de bombeo, reforestación y demás erogaciones que son necesarias para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado	

<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1645</b>	Plantas, ductos y túneles
		1.2	<b>1650</b>	Redes, líneas y cables
		1.3	<b>7502</b>	Acueducto
		1.4	<b>7503</b>	Alcantarillado
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de la reposición de redes de acueducto, mejoramiento e iluminación de la planta, adecuación de estación de bombeo, construcciones realizadas en redes de acueducto y pozos ya existentes y rehabilitación de otras previa definición técnica de las erogaciones, teniendo en cuenta que se trate de erogaciones que aumentan la vida útil o amplían la eficiencia operativa de los bienes.		

<b>3</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1615</b>	Construcciones en curso
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de las erogaciones realizadas por la entidad en la construcción de redes de acueducto y pozos nuevos	

<b>4</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>16</b>	Propiedades, planta y equipo
		1.2	<b>5815</b>	Ajuste de ejercicios anteriores
<b>Subtema</b>		Tratamiento contable, por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP, de las erogaciones que se reconocieron en la vigencia anterior en las subcuentas, de agua potable y saneamiento básico y que corresponden a adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo, o a la construcción de nuevas redes de acueducto y nuevos pozos		

Doctores  
 DERLY LADINO COVALEDA  
 Subgerente Financiera  
 MARTHA CECILIA GARCÍA PÉREZ  
 Jefe Oficina de Contabilidad  
 Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP  
 Villavicencio (Meta)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142010, en la cual consultan el tratamiento contable que la entidad debe aplicar a los conceptos que se enuncian a continuación, los cuales en el año 2009 fueron reconocidos en las subcuentas de la cuenta 5503-Agua potable y saneamiento básico del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. Tales conceptos son:

- Reparaciones de mantenimiento de acueducto y alcantarillado
- Reposición de redes de acueducto
- Mantenimiento de estación de bombeo
- Mejoramiento e iluminación de planta
- Adecuación sistema de abastecimiento estación de bombeo

- Reforestación
- Construcción de redes de acueducto
- Construcción de pozo
- Rehabilitación bancada Santa Teresa

Es de anotar que mediante correo electrónico, la entidad aclara que las erogaciones efectuadas en la reforestación y en la rehabilitación de la bancada Santa Teresa consisten en la siembra de árboles y otras actividades que permiten la conservación y recuperación del recurso hídrico, las cuales son necesarias para la prestación del servicio que presta la empresa. Así mismo, nos informan que respecto a la construcción de redes de acueducto y pozos, algunas de las construcciones son nuevas y otras son construcciones sobre redes ya existentes que permiten la continuidad en la prestación del servicio.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 165 y 168 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establecen que:

*"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.*

(...)

*168. 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. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda". (Subrayado fuera de texto).*

En el mismo sentido, los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, especifica el reconocimiento contable de las adiciones, mejoras, reparaciones y mantenimiento, señalando que:

### "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.*

(...)

### 2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO.

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

*El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113- Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.*

*El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las*

*cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN". (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, el párrafo 295 contenido en el PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los costos de producción establece: *"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 Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes clases y cuentas así:

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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235- Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado".*

La dinámica de esta cuenta indica 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 (...)"* Y se acredita con: *"1-El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega (...)"*

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.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.*

La dinámica de esta cuenta indica que se acredita con: *"1- El valor de los ajustes por mayores valores causados (...)"*

7-COSTOS DE PRODUCCIÓN: *"En esta denominación se incluyen los grupos que representan 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 su suministro gratuito o su venta a precios económicamente no significativos o a precios de mercado.*

(...)

*Generales: Corresponde a los costos en que incurre la entidad contable pública, en los procesos productivos de bienes o prestación de servicios, que no se identifican físicamente en el producto o servicio, pero son necesarios en la producción, tales como mantenimiento, reparaciones, servicios públicos y arrendamientos. La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas*

2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 2425-Acreedores y 5897-Costos y Gastos por Distribuir”. (Subrayado fuera de texto).

7502-ACUEDUCTO: “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”.

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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Los conceptos asociados con las reparaciones y mantenimiento del acueducto y alcantarillado, mantenimiento de estación de bombeo, reforestación y demás erogaciones que son necesarias para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado que no corresponden a adiciones y mejoras de los activos, deben registrarse como costo mediante un débito en la subcuenta 750202-Generales, de la cuenta 7502-ACUEDUCTO o la subcuenta 750302-Generales, de la cuenta 7503-ALCANTARILLADO, según corresponda y como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR. Ahora bien, para el caso de las erogaciones que fueron registradas en la vigencia anterior en las subcuentas de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO y que corresponden a reparaciones y mantenimiento objeto de registro en los costos de producción, dado que no es viable

imputar este costo en la vigencia actual por corresponder a un costo de una vigencia anterior, no se debe efectuar ningún tipo de movimiento.

Respecto a los conceptos de reposición de redes de acueducto, mejoramiento e iluminación de la planta, adecuación de estación de bombeo, construcciones realizadas en redes de acueducto y pozos ya existentes y rehabilitación de la bancada Santa Teresa es necesario que técnicamente la entidad defina las características de estas erogaciones, y si se trata de erogaciones que aumentan la vida útil o amplían la eficiencia operativa de los bienes, deben reconocerse como un mayor valor de los mismos en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES o 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES según corresponda, y en caso de que no cumplan con los criterios de adiciones y mejoras, se deben reconocer como costo en la subcuenta 750202-Generales, de la cuenta 7502-ACUEDUCTO o la subcuenta 750302-Generales, de la cuenta 7503-ALCANTARILLADO, siempre que dichas erogaciones se originen en la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado.

En lo referente a las erogaciones realizadas por la entidad en la construcción de redes de acueducto y pozos nuevos, se deben registrar en la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles o 161505-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, mientras se lleva a cabo el proceso de construcción de dichos bienes, y una vez se encuentren en condiciones de utilización se deben trasladar a la cuenta del activo correspondiente a su naturaleza y uso.

Es de anotar que para el caso de las erogaciones que se reconocieron en la vigencia anterior en las subcuentas, de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO y que corresponden a adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo, o a la construcción de nuevas redes de acueducto y nuevos pozos, se debe proceder a realizar el ajuste respectivo mediante un débito a la subcuenta de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que corresponda a la naturaleza del bien y un crédito a la subcuenta 581592-Gasto Público Social, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

**7503- Alcantarillado:** Ver concepto 20104-142010

**7504- Servicio de aseo:** Ver concepto 20106-144610

## 76- SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

**7601- Alojamiento:** Ver concepto 201011-148743

**7602- Suministro de bebidas y alimentos:** Ver concepto 201011-148743

**7690- Otros servicios de hotelería y de promoción turística:** Ver concepto 201011-148743

## 79- OTROS SERVICIOS

### CONCEPTO 20106-144153 del 19-08-10

CONCEPTO 20106-144153 del 19-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>79</b> Otros servicios
		1.2	<b>6390</b> Otros servicios
		1.3	<b>5987</b> Costos y gastos por distribuir
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de COTECMAR de los costos incurridos por prestación de servicios	

Capitán de Navío

JORGE CARREÑO MORENO

Vicepresidente

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial -COTECMAR

Cartagena (Bolívar)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20106-144153, mediante la cual solicita “(...) la

elaboración de un concepto que aclara la forma adecuada de realizar el registro de los servicios en proceso”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, define el Principio de Asociación indicando 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”* (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el párrafo 292 del mismo texto normativo 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”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública define los costos de producción indicando 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 (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el párrafo 296 especifica que *“Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”* (Subrayado fuera de texto).

Acerca de los sistemas de costos, el párrafo 298 del mismo texto normativo señala que *“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”* (Subrayado fuera de texto).

Para estos efectos, el párrafo 299 del mismo texto normativo indica que *“El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar”* (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, la entidad contable pública debe reconocer los costos incurridos en el respectivo mes en las cuentas y subcuentas que conforman el grupo 79-OTROS SERVICIOS.

El Catálogo General de Cuentas describe la clase 7- COSTOS DE PRODUCCIÓN indicando que *“Los conceptos que hacen parte del costo de producción, son los siguientes:*

*Materia prima: Comprende el costo de los elementos que han de ser sometidos a un proceso de transformación y convertidos en un bien final o intermedio. La contrapartida corresponde a la subcuenta 151201-Materias Primas.*

*Materiales: En la producción de bienes, comprende el costo de los elementos que quedan integrados físicamente al producto, susceptibles de medirse en unidades de costo. También incluye los materiales de envases y empaques necesarios en la producción. La contrapartida corresponde a las subcuentas 151701-Materiales y 151601-Envases y Empaques, según corresponda. (...).*

*Generales: Corresponde a los costos en que incurre la entidad contable pública, en los procesos productivos de bienes o prestación de servicios, que no se identifican físicamente en el producto o servicio, pero son necesarios en la producción, tales como mantenimiento, reparaciones, servicios públicos y arrendamientos. La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406- Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 2425-Acreedores y 5897-Costos y Gastos por Distribuir”.*

En la misma descripción el CGC señala como componentes del costo los *“Sueldos y salarios, las Contribuciones imputadas, las Contribuciones*

*efectivas, los Aportes sobre la nómina, la Depreciación, la Amortización, los Impuestos que se relacionen directamente con la producción de bienes y las regalías”.*

Respecto al reconocimiento de gastos y costos incurridos en el periodo, el párrafo 302 del Catálogo General de Cuentas señala que *“En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado (...)”* y el párrafo 303 indica que *“El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes”* (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, la entidad contable pública debe reconocer los costos incurridos en el respectivo mes, en las cuentas y subcuentas que conforman el grupo 79-OTROS SERVICIOS.

Para efecto del reconocimiento de los costos y gastos incurridos que no puedan ser objeto de asignación directa, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR señalando que *“Representa el valor de los costos y gastos incurridos por la entidad contable pública que no pueden identificarse directamente con un centro de costo productivo o administrativo, para lo cual debe adelantarse un proceso de distribución. Este proceso debe efectuarse como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero”* (Subrayados fuera de texto).

Como mínimo al finalizar el mes, la entidad debe realizar una distribución sistemática de los valores reconocidos en la cuenta 5897- COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, aplicando los criterios que considere pertinentes, con el objeto de reconocer los valores que correspondan a gastos del periodo y a costos de prestación del servicio.

Mensualmente, la entidad contable pública debe trasladar los costos de producción acumulados, mediante un crédito en las subcuentas Traslado de Costos (cr) que hacen parte de las cuentas que conforman el grupo 79-OTROS SERVICIOS, y un débito en las correspondientes subcuentas de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, descrita en el Catálogo General de Cuentas indicando 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”.*

## CONCLUSIÓN

El Régimen de Contabilidad Pública establece que las entidades que prestan servicios individualizables deben reconocer los costos asociados con la generación de los ingresos acumulándolos en los correspondientes grupos, cuentas y subcuentas de la clase 7- COSTOS DE PRODUCCIÓN del Catálogo General de Cuentas.

En ese sentido, COTECMAR debe reconocer los costos incurridos en la prestación de los servicios, registrando las erogaciones y cargos incurridos en las cuentas y subcuentas del grupo 79-OTROS SERVICIOS a que se refiere el Catálogo General de Cuentas.

Las erogaciones que no pueden identificarse directamente en un centro de costos administrativo o productivo deben ser registradas en las subcuentas que conforman la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, por el término máximo de un mes, al final del cual se debe proceder a distribuirlos a los costos de producción si corresponden con las actividades relacionadas con la obtención de ingresos por la prestación de servicios o a los gastos del periodo, según sea el caso.

Así mismo, los saldos acumulados en las subcuentas y cuentas que conforman grupo 79-OTROS SERVICIOS deben trasladarse, al finalizar cada mes, al costo de ventas.

El reconocimiento de los costos de venta de servicios se realiza mediante un débito en las subcuentas de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y un crédito en las subcuentas Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 79-OTROS SERVICIOS.

Para efectos del reconocimiento de los diferentes conceptos que conforman el costo de prestación de los servicios, la entidad contable pública debe determinar los centros de costos, las bases de acumulación que mejor se ajusten a la naturaleza y procesos, razón por la cual debe determinar el uso de metodologías reconocidas

técnicamente tales como el costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer sus necesidades de información.

Además, la entidad deberá revelar mediante las notas a los estados, informes y reportes contables el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.

\*\*\*

**7904- Servicios de apoyo industrial:** Ver conceptos 20106-144152, 201011-148968

**7905- Servicios de comunicaciones:** Ver conceptos 20102-141141, 20105-143162

**7906- Servicios de investigación científica y tecnológica:** Ver conceptos 20106-144152, 201011-148968

**7909- Servicios de programación y producción de televisión:** Ver conceptos 20102-141141, 20105-143162

**8 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS**

**81- DERECHOS CONTINGENTES**

**8120- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos**

CONCEPTO 201010-148183 del 24-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8120</b> Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos
		1.2	<b>1420</b> Avances y anticipos entregados
	<b>Subtema</b>		Procedimiento para el reconocimiento de los recursos entregados en calidad de avance según los términos del contrato de compraventa de un inmueble, suscrito por la Fiscalía General de la Nación, el cual se encuentra en proceso jurídico por incumplimiento del vendedor

Doctora  
LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS  
Coordinadora Sección de Contabilidad  
Fiscalía General de la Nación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148183, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar a los recursos entregados en calidad de avance según los términos del contrato de compraventa de un inmueble, suscrito por la Fiscalía General de la Nación, el cual se encuentra en proceso jurídico por incumplimiento del vendedor.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Fiscalía General de la Nación mediante escritura pública No. 1258 de mayo 9 de 1997 de la Notaría 8 de esta ciudad, suscribió un contrato de compra venta de un bien inmueble, con la Constructora Ecuatorial Ltda, en virtud del cual convino entregar como anticipo la suma de \$150.000.000, los cuales desde el desembolso se encuentran registrados en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Por incumplimiento del contrato de compraventa por parte del vendedor la Fiscalía General de la Nación instauró demanda para resolver el contrato, demanda que fue fallada en febrero de 2010 por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, el cual dispuso:

- Condenar a la Sociedad Constructora Ecuatorial Limitada a restituir la suma aportada de \$150.000.000 que debidamente actualizada asciende a \$366.291.596,83
- Condenar a la demandada a pagar a favor de la Fiscalía General de la Nación la suma de \$263.924.543,63 por concepto de intereses moratorios.

- Ordenar a la Fiscalía General de la Nación que restituya a la demandada el inmueble ubicado en la carrera 13 No. 73-52 de la ciudad de Bogotá, con matrícula inmobiliaria No. 0501435267, objeto del contrato de compraventa celebrado entre las partes.
- La Fiscalía General de la Nación, interpuso recurso de apelación contra la sentencia en mención y actualmente se está a la espera que se decida sobre el mismo. La apelación está orientada a propiciar de esta corte judicial que no se efectúe la entrega del inmueble, toda vez que para la entidad es de interés continuar disfrutando de este bien inmueble, por las unidades que en él funcionan.

De acuerdo con las observaciones de la Contraloría General de la República y de la Auditoría Interna de la entidad le han solicitado al área contable depurar el valor registrado en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En relación con la normatividad contable pública, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública considera que la información contable pública en su preparación debe atender algunas pautas, señalando lo siguiente:

*“100. Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.*

(...)

*102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potencia-*

les, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiability, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiability 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).

(...)

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).

(...)

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

De igual manera, el Régimen de Contabilidad Pública señala las Normas Técnicas que deben atenderse para el reconocimiento y revelación de los hechos en los estados contables presentados, indicando al respecto:

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

(...)

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 provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. (...)"

De otra parte, el Capítulo V del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública 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, el cual establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento de los derechos reclamados en procesos judiciales, según lo expresa en el numeral 2, así:

**"2. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS.** Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

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.

(...)

Una vez se hayan recibido los recursos para cancelar los derechos litigiosos, laudos arbitrales o conciliaciones extrajudiciales, la entidad contable pública debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, si la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, es quien recauda, y acredita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES".

## **CONCLUSIÓN**

Según las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública la información contable pública debe atender a unas características cualitativas de Confiability y Relevancia entre las cuales es pertinente mencionar las de razonabilidad y materialidad, así como indicar en notas a los estados contables las situaciones particulares por posibles derechos según las pretensiones de la demanda instaurada desde 1999.

Ahora bien, como el proceso aún no ha concluido, dado que la Fiscalía ha interpuesto recurso de apelación por cuanto está interesada en quedarse con el inmueble, circunstancia que puede hacer cambiar los fallos condenatorios a la demandada, es procedente reconocer la actualización de los dineros entregados y los intereses liquidados, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

En cuanto al valor registrado en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en consideración a la evolución del proceso, deben seguir revelando el saldo de esta cuenta hasta su cancelación, sea por la devolución de los recursos o por el reconocimiento del bien inmueble que se pretende adquirir, una vez solucionados los problemas que dieron origen a la demanda.

\*\*\*

**8121- Recursos y derechos potenciales:** Ver concepto 20102-140414



**8190- Otros derechos contingentes**

**CONCEPTO 20102-141095 del 26-03-10**  
Deja sin vigencia el concepto 20067-70525 del 14-09-06

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	<b>8190</b> Otros derechos contingentes
		1.2	<b>4110</b> No tributarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Instituto de Movilidad y Transporte Municipal de El Zulia de comparendos y consideraciones sobre la celebración de acuerdos de pago

Doctor  
 JOSÉ LUIS LUNA LOZANO  
 Contador  
 Instituto de Movilidad y Transporte Municipal de El Zulia (IMTZU)  
 El Zulia (Norte de Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141095 en la cual consulta el tratamiento contable de los comparendos y de la celebración de acuerdos de pago.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 2º de la Ley 769 de 2002, por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre define el comparendo y la multa en el siguiente sentido:

*“Comparendo: Orden formal de notificación para que el presunto contraventor o implicado se presente ante la autoridad de tránsito por la comisión de una infracción.*

(...)

*Multa: Sanción pecuniaria. Para efectos del presente código y salvo disposición en contrario, la multa debe entenderse en salarios mínimos diarios legales vigentes”.*

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

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

*Así mismo, el Ministerio de Transporte, mediante el Concepto 4128 del 2 de febrero de 2006 señaló que: “Si bien es cierto el Código Nacional de Tránsito Terrestre, señala que en todo caso el agente de tránsito que presencia violación de las normas del código impondrá un comparendo, también es cierto que el sólo hecho de imponerlo no conlleva necesariamente una sanción, toda vez que para ello se requiere agotar el procedimiento establecido en los artículos 135 o 136 de la Ley 769 de*

*2002, disposiciones que son claras en señalar que dentro de la audiencia pública se practicará las pruebas y con base en ellos se sancionará o absolverá al inculpado, garantizando el derecho de defensa y el debido proceso a los investigados.*

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

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

*Los párrafos 114, 120, 152, 156, 265, 307, 309 y 310 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:*

*“114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Periodo contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.*

(...)

*120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.*

(...)

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

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

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.

(...)

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.

(...)

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 provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de las Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: *"Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.*

*La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes".*

Respecto a la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS establece que *"Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios".*

Así mismo, describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS como *"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 éste. 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".*

El Diccionario de Términos de Contabilidad Pública, define la multa como *"Derecho a favor de las entidades públicas, que tiene su origen en la aplicación de sanciones económicas a los infractores de normas legales".*

En lo relacionado con los convenios o acuerdos de pago, el artículo 2º de la Resolución 531 de 2009, expedida por la Contaduría General de la Nación, señala que *"Se entenderá como acuerdo de pago, el convenio celebrado entre el deudor moroso y la entidad pública para establecer la forma y condiciones del pago de obligaciones contraídas por la persona natural o jurídica".*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el comparendo es una orden formal de citación, impuesta al contraventor para iniciar la respectiva investigación que permita establecer si hay lugar al cobro de las multas o la aplicación de las sanciones indicadas en el Código Nacional de Tránsito Terrestre, las cuales solo son exigibles desde el momento en que quede en firme el acto administrativo que las impone de conformidad con lo establecido en la Ley 769 de 2002.

Por tanto, con la expedición de las órdenes de comparendo, que impliquen una sanción pecuniaria potencial, se registra un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Una vez el acto administrativo que impone la multa o la sanción pecuniaria quede en firme, se debe reconocer la respectiva cuenta por cobrar mediante un débito a la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y un crédito a la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, e igualmente reversar el registro en las cuentas de orden.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los deudores de las entidades de gobierno general que no están asociados a la prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión, como es el caso de las multas, en el momento en que se extinga el derecho por causas diferentes al pago como lo es la prescripción, tal deudor debe retirarse de la contabilidad afectando la cuenta patrimonial prescrita en el Régimen de Contabilidad Pública.

En lo relacionado con los acuerdos o convenios de pago celebrados con los infractores, se debe tener en cuenta que en la celebración de este tipo de acuerdos, se pactan unas nuevas formas y condiciones de pago entre quien tiene la obligación y la entidad que ha causado el derecho real, lo cual no implica el reconocimiento de nuevos derechos sino el cambio en la forma de pago del derecho inicialmente reconocido conservando la esencia del hecho que le dio origen y, por lo tanto, el reconocimiento contable no sufre modificación por ese evento.

Es de anotar que este concepto deja sin vigencia el concepto 20067-70525 de septiembre 14 de 2006.

\*\*\*

**CONCEPTO 20102-141173 del 15-04-10**

Concepto reiterado mediante expediente 20105-143065 del 02-07-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8190</b>	Otros derechos contingentes
		1.2	<b>4110</b>	No tributarios
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la Tasa de Vigilancia de la Superintendencia Nacional de Salud, desde su expedición hasta cuando quede en firme el acto administrativo mediante el cual se notifica el valor a cancelar por las entidades objeto de esta obligación	

Doctora  
**SONIA ADRIANA FERNÁNDEZ GARZÓN**  
 Coordinadora Grupo de Administración Financiera  
 Superintendencia Nacional de Salud  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102 – 141173, relacionada con la pertinencia del registro en cuentas de orden, de la Tasa de vigilancia de la Superintendencia Nacional de Salud, hasta cuando queda en firme el acto administrativo mediante el cual se notifica el valor a cancelar por las entidades objeto de esta obligación, dado que todo ello ocurre dentro del mismo mes.

**CONSIDERACIONES**

El artículo 98 de la Ley 488 de 1998, creó una tasa a favor de la Superintendencia Nacional de Salud: *“Las entidades de derecho público o privado y las entidades sin ánimo de lucro, con excepción de las beneficencias y loterías, cuya inspección y vigilancia corresponda a la Superintendencia Nacional de Salud, cancelarán una tasa anual destinada a garantizar el cumplimiento o desarrollo de las funciones propias de la Superintendencia respecto de tales entidades”.*

El párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (PGCP), en relación con el principio de Registro, establece: *“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”.*

De otra parte el principio de prudencia contenido en el párrafo 120 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece: *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.(...)”.*

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define:

Párrafo 152, Deudores: *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.(...)”*

Párrafo 265, Ingresos: *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, (...). Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, (...), se reconocen una vez hayan quedado en firme.”*

Párrafo 274, Ingresos no tributarios: *“Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas,(...)”.*

Párrafo 309, Cuentas de orden: *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho y obligación, por parte de la entidad con-*

*table 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.”. (Subrayado fuera de texto).*

El Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe el Grupo 81-DERECHOS CONTINGENTES, *“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”.*

Así mismo, describe las cuentas:

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS: *“Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, (...)”.*

4110-NO TRIBUTARIOS: *“Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicios a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, (...)”.*

**CONCLUSIÓN**

De la normatividad mencionada y teniendo en cuenta las características del Derecho establecido, desde el momento de emisión de los actos administrativos que liquidan las tasas hasta el momento en que los mismos quedan en firme, y dado que las características de tales derechos a partir de este último momento son sustancialmente diferentes, puede deducirse que con la expedición del acto que liquida los ingresos que recibirá la Superintendencia de Salud, de las entidades vigiladas, deben registrarse inicialmente como posibles derechos que deben controlarse en cuentas de orden contingentes, en la fecha de la liquidación, efectuando un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, con crédito a la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cabe resaltar que en el evento en que 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.

Ahora bien, los actos administrativos en firme, constituyen instrumentos generadores de ingreso real para la entidad que configuran derechos a ser reconocidos como activos de la misma, para lo cual debita la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. En el mismo momento se procede a reversar las cuentas de orden, preservando así la cronología estipulada en el principio de registro. Este comportamiento debe observarse aun cuando las dos circunstancias ocurran dentro de un mismo mes, a efecto de garantizar la integridad del proceso contable.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-144630 del 17-08-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8190</b>	Otros derechos contingentes
		1.2	<b>4114</b>	Aportes sobre la nómina
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del ICBF de liquidaciones y resoluciones de determinación de deuda, por concepto de aportes de nómina, hasta cuando quede en firme el acto administrativo emitido		

Doctora  
MARÍA TERESA BOTERO BOTERO  
Contadora General  
Instituto de Bienestar Familiar (ICBF)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144630, en la cual solicita concepto sobre la pertinencia de contabilizar en cuentas de orden las liquidaciones y resoluciones de determinación de deuda, por concepto de aportes de nómina, hasta cuando queda en firme el acto administrativo emitido.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar ha implementado un procedimiento para la liquidación de las deudas dejadas de pagar por concepto de aportes sobre la nómina, en el cual *“Únicamente, cuando la Resolución de Determinación de la Deuda” ha cumplido el trámite de agotar vía gubernativa y se convierte en una Resolución debidamente ejecutoriada, se constituye jurídicamente en un documento que contiene una obligación clara, expresa y exigible, y le permite al ICBF tener casi la certeza de su cobro.*”

El principio de prudencia contenido en el párrafo 120 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece: *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”*.

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define:

Párrafo 152, Deudores: *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

Párrafo 265, Ingresos: *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, (...). Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, (...), se reconocen una vez hayan quedado en firme.”*

Párrafo 309, Cuentas de orden: *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho y 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.”. (Subrayado fuera de texto).*

El Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe el Grupo 81-DERECHOS CONTINGENTES, *“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

Conforme a las consideraciones expuestas se puede concluir:

De la normatividad mencionada y teniendo en cuenta las características del derecho establecido, desde el momento de emisión de los actos administrativos que liquidan los aportes no pagados hasta el momento en que los mismos quedan en firme, y dado que las características de tales derechos a partir de este último momento son sustancialmente diferentes, puede deducirse que con la expedición de la “Resolución de determinación de la Deuda”, con la cual el ICBF ordena el pago de las sumas debidas por parte del empleador, deben registrarse inicialmente como posibles derechos que deben controlarse en cuentas de orden contingentes, en la fecha de la liquidación, efectuando un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y un crédito a la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cabe resaltar que en el evento en que 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.

Ahora bien, los actos administrativos en firme, constituyen instrumentos generadores de ingreso real para la entidad que configuran derechos a ser reconocidos como activos de la misma, para lo cual debita la subcuenta 140202-ICBF de la cuenta, 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA y acredita la subcuenta 411402-ICBF de la cuenta, 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA, al tiempo que se procede a revertir las cuentas de orden.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146365 del 30-09-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>8190 1470</b>	Otros derechos contingentes Otros deudores Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	<b>Subtema</b>			Reconocimiento por parte de CASUR de las diferentes etapas de un proceso judicial adelantado en su contra

Teniente Coronel (r)  
 DIANA PATRICIA GONZÁLEZ ALARCÓN  
 Subdirectora Financiera  
 Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (CASUR)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146365 en la cual nos informa que dentro de los procesos judiciales en contra de CASUR, el Juzgado 1º Administrativo de Santa Marta ordenó el pago del título judicial al abogado del demandante. No obstante, el Tribunal Administrativo del Magdalena, mediante fallo de tutela a favor de CASUR, dejó sin efecto dicho auto que ordenó el pago.

Por lo anterior, solicita que se le indique la cuenta contable para efectuar el registro correspondiente en la contabilidad de CASUR.

Es de anotar que mediante oficio el doctor Julio Enrique Angarita, Coordinador (en funciones de apoderado de la Caja en el proceso ejecutivo en mención), aclara que como consecuencia del fallo de tutela a favor de CASUR, se dejó sin efectos la actuación adelantada por el Juez Primero administrativo de Santa Marta, mientras se dicta un nuevo mandamiento de pago, por lo cual el juez mediante auto del 15 de marzo de 2009, decidió: (...) 1. *Reanudar el proceso ejecutivo (...)* 2. *Mantener los efectos relacionados con el levantamiento de las medidas cautelares, (...) enviar al contador adscrito con el objeto de que se establezca desde el punto de vista contable, el monto sobre el cual deberá proferirse un nuevo mandamiento de pago para lo cual se debe tener en cuenta (...) el título entregado a la parte demandante*".

Lo anterior significa que el proceso fue reabierto a partir de la presentación de la tutela, y que con base en la nueva liquidación el juez decidirá si emite nuevamente el mandamiento de pago por el valor inicialmente liquidado, por un valor inferior o superior a este, o si niega el mandamiento de pago, caso en el cual se deben iniciar las acciones para recuperar los dineros pagados al tercero.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Los párrafos 117 y 120 respecto a los principios de contabilidad pública de Devengo o Causación y Prudencia, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*"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. (...) 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).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: *"Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes".

1470-OTROS DEUDORES: *"Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores"*.

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que respecto al proceso adelantado en contra de CASUR, con el auto emitido por el Juzgado Primero de Santa Marta que ordenó el pago del título judicial al abogado de los demandantes, la entidad debió efectuar los registros indicados en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Tribunal Administrativo del Magdalena mediante fallo de tutela dejó sin efectos el acto que ordenó el pago a los demandantes, y estableció que se debe proferir un nuevo mandamiento de pago, el cual representa una expectativa de recuperación de los recursos, CASUR debe proceder a reconocer esta situación mediante un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y un crédito a la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DE-RECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Así mismo, en caso de que el fallo definitivo del proceso determine que el tercero debe reintegrar parte o la totalidad de los recursos, CASUR debe

proceder a registrar la cuenta por cobrar correspondiente mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, e igualmente disminuir el valor registrado en las cuentas de orden contingentes.

Es de anotar, que cuando el saldo de las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, la entidad contable pública debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

\*\*\*

## 83 DEUDORAS DE CONTROL

### 8315- Activos retirados

CONCEPTO 200912-138115 del 26-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8315 Activos retirados</b>
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación de los bienes declarados en comiso definitivo a favor de la entidad, pero que se encuentran inservibles

Doctora

PAOLA ANDREA CÉSPEDES FORERO

Dirección Administrativa y Financiera - Contabilidad

Fiscalía General de la Nación

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200912-138115, en la cual nos informa que la Fiscalía General de la Nación recibe por sentencias judiciales, muchos elementos que han sido incautados afectos a los procesos y que luego son declarados comiso definitivo a favor de la entidad y que estos elementos se reciben en mal estado razón por la cual nunca se ponen al servicio.

La Fiscalía General de la Nación para el manejo y la incorporación de dichos bienes utiliza las siguientes cuentas:

Bienes nuevos - Cuenta 1635,

Bienes en mantenimiento – Cuenta 1636, y

Bienes inservibles – Cuenta 8315.

Actualmente, la Fiscalía ingresa los bienes en la cuenta de nuevos, y de allí los traslada a la cuenta de inservibles para la baja, ante lo cual la Contraloría General de República, al auditar las cuentas 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, y las cuentas asociadas a la propiedad, planta y equipo en servicio, manifestó que los debitos de las cuentas de propiedad, planta y equipo en servicio deberían ser iguales a los créditos de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Con base en lo anterior, se consulta:

¿Es posible ingresar los bienes recibidos directamente en la cuenta 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, y desde esta realizar las labores de peritaje que den comienzo al proceso de baja?

¿Existe alguna norma que impida realizar el traslado de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA a la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe que:

*"11. 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 consecuencia con lo anterior, el párrafo 61 determina:

*"61. 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. 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).

Lo cual se reitera en los párrafos 127 y 130 del mismo texto normativo, al referirse las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

*"127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

*128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;*

*129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,*

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos." (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 165 del Plan al referirse a las normas técnicas relativas a los activos, en lo relacionado con las propiedades, planta y equipo las define así:

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

Con relación a los criterios de reconocimiento y revelación que deben ser tenidos en cuenta por las entidades contables públicas, el párrafo 174 determina:

"174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos." (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del RCP define la cuenta 1365-BIENES MUEBLES EN BODEGA, en los siguientes términos:

"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." (Subrayado fuera de texto).

Para la cuenta 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, la definición es la siguiente:

"Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico." (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, se define así:

"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).

Por su parte, la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, se describe así:

"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." (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el numeral 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos del RCP indica que el tratamiento para el retiro de propiedades, planta y equipo, será el siguiente:

*Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que co-*

*rrespondan, 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 ó 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). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Dado que la información contable pública busca ser una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas, el proceso contable debe capturar los datos de dicha realidad económica y jurídica atendiendo a las características de la información contable pública.

Para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, se debe cumplir con las condiciones de que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables y 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 consecuencia, lo primero que la Fiscalía debe determinar es si los bienes declarados comiso definitivo a favor de la entidad, cumplen con los criterios definidos en el RCP para las propiedades, planta y equipo, es decir si son bienes de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan o tienen el propósito de ser utilizados 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.

Si los bienes, tal como se plantea en la consulta, se encuentran inservibles, independientemente de la situación que los caracterice, deben clasificarse en la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, toda vez que en ella se reconocen los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, y no es procedente utilizar la cuenta 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, sugerida en la consulta, si los bienes no son sometidos a mantenimiento alguno.

Ahora bien, si los bienes recibidos se encuentran deteriorados pero son recuperables y se someten a un mantenimiento correctivo, dichos bienes se deben clasificar en la cuenta 1636-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, solo si se ha definido concretamente el mantenimiento al cual deben ser sometidos dichos bienes.

Una vez reparados los bienes, o cuando se reciben en buenas condiciones, si no se tiene la certeza que van a ser utilizados, dichos activos deben ser clasificados a la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, clasificación estipulada para reconocer aquellos bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por sus características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo del cometido estatal.

Ahora bien, si las condiciones de los bienes indican que puedan ser utilizados por la Fiscalía, dichos activos deben reconocerse y revelarse directamente en la cuenta contable que corresponda, de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado de funcionamiento o de situaciones especiales.

La utilización de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, solo se hará para aquellos bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es ser utilizados en el futuro por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

No existe una norma que prescriba que los bienes que se retiren de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, pasen a ser parte de la propiedad, planta y equipo en uso o servicio, pero la lógica indica que los bienes se

adquieren con el propósito de ser utilizados. No obstante, esta cuenta puede tener movimientos créditos que no implique puesta en uso del bien, como por ejemplo, las devoluciones de bienes a los proveedores por malas condiciones, entre otras posibles causas.

No obstante lo anterior, si en un determinado momento se reconoció un bien que se consideró cumplía con las características para ser clasificado como una Propiedad, Planta y Equipo y posteriormente se determina que se encuentra en mal estado, se debe aplicar el tratamiento contable establecido en el numeral 23 del Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del RCP.

\*\*\*

**8333- Facturación glosada en venta de servicios:** Ver concepto 20102-140495

**8347- Bienes entregados a terceros:** Ver conceptos 20109-146987, 20105-143101

### 8355- Ejecución de proyectos de inversión

CONCEPTO 20099-134525 del 01-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8355</b> Ejecución de proyectos de Inversión
		1.2	<b>9355</b> Ejecución de proyectos de Inversión
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA) del Convenio de apoyo financiero suscrito con el Ministerio de Agricultura y FONADE (administran los recursos) para la construcción de una estación de bombeo de agua para la potabilización de acueducto municipal de la ciudad de Armenia.	
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5</b> Gastos
		<b>Subtema</b>	1.1.1
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2453</b> Recursos recibidos en administración
		1.2	<b>5508</b> Medio ambiente
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP- (EPA) de Convenio de cooperación y asociación suscrito con la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ) y Municipio de Armenia, Servigenerales S.A. ESP, para el diseño de programas de manejo integral de residuos sólidos, implementar programas de sensibilización y educación ambiental, comprometer los diferentes sectores económicos, institucionales y residenciales de la comuna 6 del Municipio.	
5	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado
		1.2	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP del Convenio de cooperación y asociación, celebrado con SERVICIOS GENERALES S.A. ESP para lograr su participación como socio estratégico en la realización Noveno Congreso Internacional en Disposición Final de Residuos Sólidos y Perspectivas Ambientales.	

Doctor  
GEMAY GIOVANNY CARDONA GIRALDO  
Director de Financiamiento  
Empresas Públicas de Armenia ESP  
Armenia (Quindío)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20099-134525, en la cual se consulta el procedimiento para el reconocimiento de las

transacciones que se originan como resultado de la ejecución de los siguientes convenios:



1. Convenio de apoyo financiero suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial - MAVDT - el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo territorial (FONADE) y el Municipio de Armenia.
2. Convenio interadministrativo de cooperación suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ), y Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA).
3. Convenio de cooperación y asociación suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ), Municipio de Armenia, Servigenerales S.A. – ESP y Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA).
4. Convenio interadministrativo de asistencia en interventoría técnica, administrativa y financiera suscrito entre el Municipio de Armenia, Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA), y Empresa de Desarrollo Urbano de Armenia Ltda. (EDUA).
5. Convenio de cooperación y asociación No. 001 de 2009, celebrado entre Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA), y SERVIGENERALES S.A. – ESP.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Para señalar el tratamiento contable de los convenios es necesario conocer los términos en que estos convenios fueron suscritos, para identificar con precisión el objeto y el alcance de los mismos, así como los derechos y obligaciones de los participantes, lo cual se detalla a continuación:

#### 1. Convenio de apoyo financiero suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MAVDT) el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo Territorial (FONADE) y el Municipio de Armenia.

El objeto de este convenio es la: *“CONSTRUCCIÓN DE UNA ESTACIÓN DE BOMBEO DE AGUA QUE GARANTICE EL SUMINISTRO DE AGUA CRUDA A LA PLANTA DE POTABILIZACIÓN DE ACUEDUCTO MUNICIPAL DE LA CIUDAD DE ARMENIA”*

La cláusula segunda del convenio establece como obligaciones del ministerio: *“1) aportar, a través de FONADE, hasta la suma indicada en la cláusula séptima del convenio, (...)”*, la cláusula séptima establece que el valor del aporte del Ministerio es de \$2.500.000.000,00; y *“2) realizar el seguimiento de la ejecución del presente convenio con base en los informes de la interventoría, (...)”*.

*La cláusula tercera del convenio fija, entre otras, las siguientes obligaciones para el municipio:*

*“1) aportar en el caso que así lo establezca el plan financiero aprobado por el MINISTERIO, las sumas indicadas en la cláusula séptima, literal b) del presente convenio de apoyo financiero, (...)”*. La cláusula séptima establece: *“(...) b) el MUNICIPIO aportará, a través del operador Empresas Públicas de Armenia EPA ESP, la suma de (...) (\$747.366.000,00) amparados mediante certificado de disponibilidad presupuestal debidamente suscrito por la Jefe de Presupuesto, Gerente General y Directora de Planeación del Operador.”*

*“(...) 2) incorporar al presupuesto, sin situación de fondos, los recursos recibidos en virtud del presente convenio;”*

*“(...) 4) realizar los procesos de selección y contratación necesarios para la ejecución del proyecto de acuerdo con los esquemas y modelos establecidos por el MINISTERIO y FONADE.”*

En el parágrafo único de la cláusula tercera se contempla que: *“En el evento que la prestación de los servicios esté a cargo de una entidad diferente al MUNICIPIO en virtud de operación y/o concesión, (...), el MUNICIPIO acordará con dicha entidad operadora el proceso de selección y contratación y ejecución de las obras y demás actividades a desarrollarse en cumplimiento del objeto del convenio.”*

*De conformidad con la cláusula cuarta, le corresponde a FONADE, entre otras, las siguientes obligaciones:*

*“1) suscribir, perfeccionar y legalizar el contrato de interventoría necesario para adelantar las obras que deriven del convenio; (...) 3) coordinar la labor de interventoría de este proyecto. (...); 4) realizar oportunamente, previa verificación de cumplimiento de requisitos, los pagos que se deriven del presente convenio;”*

Finalmente, la cláusula novena establece que la propiedad de los bienes adquiridos o construidos con recursos de apoyo del gobierno nacional pertenece al Municipio.

En relación con la normatividad contable, el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, indica que los deudores *“representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”*

El párrafo 174 del PGCP se refiere a las propiedades, planta y equipo en el siguiente sentido:

*“Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el 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 Ingresos por Operaciones interinstitucionales, el mismo PGCP, en el párrafo 270, prescribe que:

*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.”*

De otra parte, 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).

En desarrollo de lo establecido en los párrafos anteriormente enunciados del PGCP, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del RCP, incorpora y describe las siguientes cuentas:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, descripción: *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”*

Con relación al grupo de cuentas de Propiedades, Planta y Equipo, la cuenta 1605-TERRENOS, *“Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los*

destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo.

*Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*"

Por su parte, 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."

Además, la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, "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. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general."

Para el reconocimiento en la entidad que recibe recursos en administración, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP incorpora la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN que se describe así: "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración."

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, así:

*"Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital."* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, para determinar el tratamiento contable que debe adoptar la Empresa de Servicios Públicos, al realizar los procesos de ejecución de las obras, es necesario recordar que el PGCP del RCP, en el párrafo 311 prescribe, 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 desarrollo de lo anterior, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, incorporó la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuya descripción es la siguiente:

*"Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos."*

Adicionalmente, la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN presenta la siguiente descripción:

*"Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos."*

## **2. Convenio interadministrativo de cooperación suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ) y Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA).**

El objeto de este convenio es "Unir esfuerzos técnicos y administrativos para optimizar la aplicación de los recursos asignados al proyecto 'Cons-

trucción de colector zona municipio de Armenia, tramo Puerto Espejo IV etapa – colector Venus y tramo colector calle 50 – Arenales - Almacafé' y asegurar la calidad de las obras que opera EPA-ESP."

La cláusula cuarta del convenio establece como obligaciones para la CRQ, optimizar la aplicación de los recursos del proyecto, asistir a las reuniones y prestar el apoyo logístico necesario para el desarrollo del convenio.

De otra parte, la EPA-ESP se obliga a realizar la interventoría técnica, administrativa y financiera al contrato de obra para la Construcción de colector zona municipio de Armenia, tramo Puerto Espejo IV etapa – colector Venus y tramo colector calle 50 – Arenales – Almacafé de acuerdo con las normas técnicas vigentes y presentar oportunamente los informes, entre otras obligaciones propias de la interventoría.

El convenio no tiene valor alguno, por lo cual no hay aporte de recursos.

El párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública indica la noción de gasto en los siguientes términos:

*"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."*

## **3. Convenio de cooperación y asociación suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ), Municipio de Armenia, Servigenerales S.A. ESP. y Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA).**

De conformidad con la cláusula primera del convenio, el objeto es: "Unir esfuerzos técnicos y económicos para asesorar, apoyar e implementar soluciones a la problemática generada por el manejo y disposición final de residuos sólidos en la comuna 6 del municipio de Armenia, a partir de un programa de educación ambiental y participación comunitaria, apoyado por el servicio social del estudiantado".

El alcance, en términos de resultados, es apoyar técnicamente el diseño participativo de programas de manejo integral de residuos sólidos, implementar programas de sensibilización y educación ambiental, comprometer los diferentes sectores económicos, institucionales y residenciales de la comuna 6 del Municipio y producir un documento final que contenga el análisis, protocolo y censo de recicladores, entre otros.

La cláusula tercera establece, entre otras, las siguientes obligaciones para las partes:

Para la Corporación, destinar la suma de \$11.580.000,00 en efectivo y en especie la suma de \$19.675.000,00, en calidad de aporte.

Para el Municipio, destinar la suma de \$10.000.000,00 en efectivo y en especie la suma de \$10.000.000,00, en calidad de aporte.

Para SERVIGENERALES, destinar en especie la suma de \$16.361.000,00, en calidad de aporte. Poner a disposición de EPA-ESP, los profesionales especializados y la metodología necesarios para el cumplimiento del objeto y alcance del convenio.

Para EPA (ESP), destinar la suma de \$22.336.000,00 en efectivo en calidad de aporte; ejecutar de conformidad con lo acordado en el comité operativo del proyecto, el objeto y alcance del convenio; abrir una cuenta bancaria especial para el manejo de los aportes; y poner los profesionales especializados y la metodología necesarios para el cumplimiento del objeto y alcance del convenio.

En relación con la normatividad contable que aplica para este convenio, se encuentran los párrafos 152, 223 y 289 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del RCP, que tratan sobre deudores, cuentas por pagar y gasto público social, respectivamente, así como la descripción de las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN enunciados previamente en las consideraciones del primer convenio.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del RCP, en el grupo de cuentas de Gasto Público Social, contempla la cuenta 5508- MEDIO AMBIENTE que *“Representa el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.”*

**4. Convenio interadministrativo de asistencia en interventoría técnica, administrativa y financiera suscrito entre el Municipio de Armenia, Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA) y Empresa de Desarrollo Urbano de Armenia Ltda. (EDUA).**

El objeto de este convenio es: *“(...) el MUNICIPIO DE ARMENIA, LAS EMPRESAS PÚBLICAS DE ARMENIA Y LA EDUA, Aúnan esfuerzos para realizar mediante asistencia la interventoría técnica, administrativa y financiera al contrato de CONCESIÓN PARA EL SUMINISTRO, INSTALACIÓN, MANTENIMIENTO, EXPANSIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA Y DEMÁS ELEMENTOS NECESARIOS PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO EN LA CIUDAD DE ARMENIA, suscrito entre LA ALCALDÍA DE ARMENIA y la empresa ENERGÍA Y ALUMBRADO DE PEREIRA S.A. E.S.P. ENELAR PEREIRA S.A. E.S.P.”*

La cláusula segunda del convenio precisa que *“EL MUNICIPIO Y la EPA aportarán los recursos que por concepto del 2% del recaudo le son consignados por el CONCESIONARIO a la EPA, y la EDUA aportará la ejecución de la interventoría designando para ello el personal capacitado y con experiencia en este tipo de contratos, en lo que tiene que ver en la parte técnica, administrativa y financiera.”*

De otra parte, el CGC contiene la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, que se describe así *“Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.”*

En el Catálogo General de Cuentas ya mencionado se creó la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, la cual *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”* Y la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, para el reconocimiento de los ingresos 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.”*

**5. Convenio de cooperación y asociación No. 001 de 2009, celebrado entre Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA) y SERVIGENERALES S.A. ESP.**

El objeto de este convenio es: *“Unir esfuerzos económicos para lograr la vinculación efectiva de SERVIGENERALES S.A. ESP en calidad de entidad responsable de la ejecución del PGIRS del municipio de Armenia y socio estratégico de EPA ESP en el manejo integral de los residuos sólidos, a la realización del Noveno Congreso Internacional en Disposición Final de Residuos Sólidos y perspectivas Ambientales, (...)”*

La cláusula segunda del convenio, determina que el alcance del objeto es *“incluir y difundir la imagen institucional (logo) de SERVIGENERALES S.A. ESP, en la publicidad del evento con el siguiente alcance: carpetas, Backing (en la pancarta grande que se localiza en el auditorio al frente), papelería del congreso, Banner (formato publicitario en Internet), afiches (...)”*.

Por su parte, EPA ESP, *“compartirá con SERVIGENERALES S.A. ESP, en calidad de operador del servicio público domiciliario de aseo y el Municipio de Armenia, el Stand, adecuado con enlaces asociados en un espacio físico de 6 m<sup>2</sup>, en el lugar de la muestra comercial que se desarrollará en el marco del congreso.”*

Son obligaciones de las partes, de conformidad con la cláusula tercera:

EPA ESP debe garantizar el cumplimiento del objeto del convenio, y SERVIGENERALES S.A. ESP debe destinar la suma de \$10.000.000,0 en efectivo en calidad de aporte en el momento de la suscripción y perfeccionamiento del convenio.

El Catálogo General de Cuentas del RCP contempla la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, descrita en los siguientes términos:

*“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 contra-prestación en bienes o servicios.”*

El párrafo 281 del Plan General de Contabilidad Pública expresa que *“Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario.”*

**CONCLUSIÓN**

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye para cada convenio lo siguiente:

**1. Convenio de apoyo financiero suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MAVDT) el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo Territorial (FONADE) y el Municipio de Armenia.**

En desarrollo de este convenio los recursos entregados por el Ministerio a FONADE, los reconoce el MAVDT debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, teniendo en cuenta que el giro lo realiza la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), del Ministerio de Hacienda y Crédito Público directamente a FONADE.

A FONADE le corresponde realizar la aplicación de los recursos de conformidad con las instrucciones impartidas por el ejecutor del proyecto, e informar oportunamente a los participantes del convenio las operaciones efectuadas.

Con la información reportada por FONADE fruto de la ejecución del proyecto, el Ministerio debe registrar un debito en la subcuenta 550306-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Teniendo en cuenta que la propiedad de los bienes construidos en desarrollo del proyecto pertenece al Municipio, FONADE y EPA en calidad de ejecutores del proyecto, deben informarle al municipio para que este incorpore a su contabilidad dicho activo, con un debito en la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito en la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Adicionalmente, Empresas Públicas de Armenia ESP como ejecutor del proyecto, debe acumular la información total del proyecto de inversión, incluidos los desembolsos autorizados para sufragar los gastos de interventoría y supervisión del aporte de la nación, lo cual se realizará en cuentas de orden y en los diferentes momentos de la ejecución de dicho proyecto.

Para el efecto, EPA – ESP controlará tanto los activos como los pasivos así como los ingresos y los gastos originados en dicha ejecución. Tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuen-

ta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), o un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de pasivos e ingresos.

Con la legalización de la entrega de la construcción al Municipio, este registrará un debito en la subcuenta 164514 Estaciones de bombeo de la cuenta 1645 PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES y un crédito en la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y reclasificará el saldo acumulado en la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar a la subcuenta 312525 Bienes de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Finalmente, después de realizar un estudio minucioso al convenio, no fue posible para la Contaduría General de la Nación comprender la naturaleza de la operación ni la fuente de los recursos que debía aportar el municipio a través de EPA, razón por la cual este despacho no se puede pronunciar sobre el tratamiento contable de dichos recursos.

Por lo anterior para pronunciarnos es indispensable que se indique si EPA destinó recursos propios al proyecto; de ser así, se informe la fuente de dichos recursos y la participación del municipio en la operación.

## **2. Convenio interadministrativo de cooperación suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ) y Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA).**

Teniendo en cuenta que el objeto de este convenio no implica flujos de recursos entre las partes, pues no se contempla remuneración alguna, es decir, no existe obligación diferente a la de realizar esfuerzos técnicos y administrativos, no debe generar registros contables recíprocos.

En la medida que a EPA-ESP le corresponde realizar la interventoría técnica, administrativa y financiera al contrato de construcción con recursos propios, con la ejecución del convenio EPA-ESP, reconocerá los gastos que por dicha actividad se generen.

## **3. Convenio de cooperación y asociación suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ) y Municipio de Armenia, Servigenerales S.A. ESP y Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA).**

### **APORTES EN EFECTIVO**

Los recursos entregados en efectivo como aportes para la ejecución del proyecto por la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ) y el Municipio de Armenia, deben ser contabilizados por cada una de las entidades aportantes, registrando un debito en 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. Por su parte, Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA) contabilizará dicha operación, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Los recursos recibidos en administración por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP – incluyen también los aportes de la empresa SERVICIOS GENERALES S.A. (E.S.P.).

En la medida que se ejecute el proyecto, con los reportes por parte de ESP-EPA, la Corporación Autónoma Regional del Quindío (CRQ) y el municipio, reconocerán un gasto público social debitando la subcuenta 550805-Educación, capacitación y divulgación ambiental, de la cuenta 5508-MEDIO

AMBIENTE y acreditando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, ESP- EPA al ejecutar el proyecto con los aportes recibidos debitará la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y para la causación de la ejecución realizada con sus aportes debitará la subcuenta 550805-Educación, capacitación y divulgación ambiental, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE y acreditará la subcuenta, 240102-Proyectos de inversión de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Posteriormente, el pago de las ejecuciones realizadas con sus aportes, los reconocerá debitando la subcuenta 240102- Proyectos de Inversión de la cuenta 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito a la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **APORTES EN ESPECIE**

Toda vez que del análisis del convenio, no fue posible establecer la naturaleza del aporte en especie, este despacho no puede abordar el tratamiento contable a emplearse para su reconocimiento.

## **4. Convenio interadministrativo de asistencia en interventoría técnica, administrativa y financiera suscrito entre el Municipio de Armenia, Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA) y Empresa de Desarrollo Urbano de Armenia Ltda. (EDUA).**

Teniendo en cuenta que el objeto de este convenio es realizar por parte de la Empresa de Desarrollo Urbano de Armenia Ltda.(EDUA) la interventoría técnica, administrativa y financiera, al contrato de concesión suscrito entre la Alcaldía de Armenia y la empresa ENELAR PEREIRA S.A. E.S.P., para lo cual el Municipio y la EPA aportan mensualmente los recursos que por concepto del 2% del recaudo le son consignados por el concesionario a la EPA., pero no se conoce el concepto por el cual el concesionario consigna el 2% a EPA-ESP y tampoco se conoce cuál es su obligación, este despacho no se puede pronunciar sobre el tratamiento contable a aplicar por parte de la EPA-ESP, hasta tanto se suministre un mayor detalle sobre el tema.

No obstante, la Empresa de Desarrollo Urbano de Armenia Ltda. (EDUA), con la ejecución de la interventoría, debe reconocer un ingreso debitando la cuenta 147071-Honorarios de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480808-Honorarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

## **5. Convenio de cooperación y asociación No. 001 de 2009, celebrado entre Empresas Públicas de Armenia ESP (EPA) y SERVICIOS GENERALES.**

Con el pago del “aporte” por parte de SERVICIOS GENERALES S.A. ESP, Empresas Públicas de Armenia ESP-EPA debe reconocer un debito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 291090 Otros Ingresos Recibidos por Anticipado de la cuenta 2910 – INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con el cumplimiento del objeto del convenio, la empresa debitará la subcuenta 291090 Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y reconocerá un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-143637 del 21-07-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	<b>8355</b> <b>9355</b>	Ejecución de proyectos de inversión Ejecución de proyectos de inversión Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables/ Estados contables básicos
	<b>Subtema</b>			Viabilidad de reconocer por parte de Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP los proyectos de inversión en cuentas de orden hasta tanto se dé la ejecución de los mismos

Doctora  
ROSA JULIA OSSES REYES  
Directora Administrativa y Financiera  
Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP.  
Barrancabermeja (Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20106-143637, en la cual nos informa que Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP. ha celebrado varios convenios y contratos interadministrativos mediante los cuales el municipio de Barrancabermeja, Ecopetrol y la gobernación de Santander, asignan recursos para la ejecución de obras de acueducto, alcantarillado, saneamiento básico y reforestación. El manejo de dichos recursos se realiza a través de cuentas bancarias o de ahorros, o a través de fiducias de administración que, de acuerdo con conversación telefónica, son constituidas directamente por los financiadores de los proyectos y la empresa actúa como gestor de los proyectos.

Cuando los recursos son manejados en cuentas bancarias o de ahorros, la empresa registra un debito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Cuando dichos recursos se manejan a través de fiducias, la empresa reconoce un debito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Como consecuencia del reconocimiento de dichos contratos, el 95% del efectivo, el 80% de los deudores y el 98% de las cuentas por pagar corresponden a dichos recursos que no son de propiedad de la empresa. Frente a lo cual, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al calcular el indicador financiero agregado (IFA), ubica a la empresa en un rango de 2 y un nivel de riesgo medio.

Por lo anterior se consulta:

¿Puede la empresa registrar contablemente estas partidas en cuentas de orden sin afectar cuentas del balance? y ¿Cuál sería el tratamiento contable, a fin de que la entidad genere indicadores financieros ajustados a la dinámica financiera propia de la empresa?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 128 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) al referirse a las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, establece que una de dichas condiciones es: *“Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;”*

El mismo texto normativo en el párrafo 141 prescribe la noción de activos así: *“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).

En desarrollo de lo anterior, el párrafo 152 introduce la noción de deudores así: *“representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”* (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el primer inciso del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente del Manual de Procedimientos del RCP, indica:

*“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria 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. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.”* (Subrayado fuera de texto).

Subsecuentemente, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP describe la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así:

*“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 202 del mismo PGCP, indica 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).*

Posteriormente el párrafo 204, al referirse al origen de los pasivos indica que *“Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.” (Subrayado fuera de texto).*

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP incorpora la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN que *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.”*

Para determinar el tratamiento contable que debe adoptar una Empresa de Servicios Públicos, al ejecutar recursos de terceros y que no están a su nombre es necesario considerar que el PGCP del RCP, en el párrafo 311 prescribe, 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 desarrollo de lo anterior, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, incorporó la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuya descripción es la siguiente:

*“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.”*

Adicionalmente, la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN presenta la siguiente descripción:

*“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.”*

Finalmente, el párrafo 63 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, al referirse a las etapas del proceso contable, establece:

*“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.” Y en el párrafo 122 incorpora y define 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).*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Los recursos objeto de la consulta deben reconocerse como activos siempre que las cuentas corrientes o de ahorro en las que se depositan dichos recursos estén a nombre de Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP. y tratándose de negocios fiduciarios cuando el fideicomitente sea la empresa. Adicionalmente, se debe constatar que como consecuencia de la transacción que originó el activo, haya surgido un incremento de obligaciones ciertas, de las cuales se espera que representarán para la entidad flujo de salida de recursos en el futuro. De ser este el caso es procedente efectuar los registros mencionados en su comunicación.

En caso contrario, el reconocimiento de los recursos debe ser realizado por las entidades a cuyo nombre se hayan constituido las cuentas o el negocio fiduciario, frente a lo cual la empresa debe controlar dicha situación en cuentas de orden.

De todas maneras, la entidad debe acumular en su contabilidad la información total de los proyectos de inversión, es decir, los activos, pasivos, ingresos y gastos generados durante la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución de dichos proyectos.

*Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), o un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de pasivos e ingresos.*

No obstante, con el fin de sintetizar y representar confiablemente la situación financiera de la empresa en los estados, informes y reportes contables, se debe revelar por medio de notas, la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad económica, social y ambiental de la entidad contable pública, que no esté contenida en el cuerpo de dichos estados, informes y reportes contables. Esto con el propósito de que los usuarios de la información, como en el caso es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, excluyan del cálculo de los indicadores que requieran medir, aquellos conceptos que a su juicio distorsionen o afecten dicho indicador.

\*\*\*

**8361- Responsabilidades en proceso**

CONCEPTO 200912-138816 del 28-01-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>8361</b> Responsabilidades en proceso Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de procesos administrativos internos y de responsabilidad fiscal para establecer responsabilidades por pérdida o faltantes de fondos, bienes o derechos

Doctora  
TERESA COLORADO PINTO  
Coordinadora Contabilidad  
Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138816, en la cual consulta el valor por el que se deben afectar las cuentas de orden por la pérdida o faltante de fondos, bienes o derechos. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El numeral 1º del Capítulo X, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, señala que *“En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.*

*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 (CR)”. (Subrayado fuera de texto).*

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos 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).*

La dinámica de esta cuenta señala que se debita por *“Los valores registrados por faltantes de fondos o bienes”.*

El numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP),

establece que *“Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización”.*

En este sentido, 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, señala que el costo de reposición *“Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes”.*

Así mismo, en relación con el valor en libros, el numeral 18, del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que *“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).

Ahora, tratándose de procesos de responsabilidad fiscal, el numeral 4º del Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, citado anteriormente, expresa 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).*

*Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.*

*Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, adicional al retiro de los saldos contables del activo respectivo por la pérdida o faltante de fondos, bienes o derechos contra el gasto respectivo, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras de control los procesos de responsabilidad que se hayan iniciado a su interior, para lo cual se afectará la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor en libros o el costo de reposición de los activos faltantes, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Ahora, si se inicia un proceso de responsabilidad fiscal para la recuperación de los bienes, fondos o derechos, la entidad debe afectar la

subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, por el valor que determine el órgano de control correspondiente. Adicionalmente, se deben disminuir los saldos reconocidos inicialmente para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, y un crédito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

\*\*\*

## 8390- Otras cuentas deudoras de control

CONCEPTO 20101-140194 del 15-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>8390</b> Otras cuentas deudoras de control <b>2453</b> Recursos recibidos en administración
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública de los siguientes conceptos de FOGAFIN: 6260 Derechos cedidos por ahorradores de entidades en liquidación 259595 Cuentas por pagar-Diversos - Otras 819595 Otras cuentas de orden deudoras-Contratos futuros 8261 Rendimientos de inversiones negociables en títulos de deuda
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para que FOGAFIN no aplique la restricción del 5% como tope a las subcuentas "Otros"

Doctor  
DIEGO MAURICIO VÁSQUEZ ESCOBAR  
Subdirector de Operaciones y Administrativa  
Fondo de Garantías e Instituciones Financieras  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20101 – 140194, en la cual especifica las operaciones que FOGAFIN registra en las cuentas Otros, del PUC de la Superintendencia Financiera y sobre las cuales solicitan indiquemos las correspondientes cuentas para la homologación al Catálogo General de Cuentas del RCP:

- 1- Derechos cedidos por ahorradores en entidades en liquidación
  - Cuenta PUC Superintendencia Financiera 6260
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 919090

Nota: La numeración corresponde al orden en el cual fueron planteados los puntos de la consulta

- 2- Ajuste por Inflación de Activos
  - Cuenta PUC Superintendencia Financiera 8146
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 839090

- 3- Cuentas por cobrar entidades en liquidación (Préstamos de apoyo de liquidez e intereses por cobrar entidades en liquidación).

Cuenta PUC Superintendencia Financiera 165815 y 95, respectivamente.

- Cuenta Homologada para Reporte a la Contaduría 147090
- 4- Cuenta por Pagar a la Nación
  - Cuenta PUC Superintendencia Financiera 259595 Otras
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 242590

- 5- Otras cuentas de orden deudoras

- Contratos de Futuros
- Cuentas PUC Superintendencia Financiera 819595
- Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 939090



- 6- Otras cuentas contingentes Deudoras
  - Cuenta PUC 649595 Otras
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría (Pendiente para diciembre 2009)
- 7- Otras cuentas de orden acreedoras
  - Cuenta PUC 829595 Otras
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 939090
- 8- Rendimientos de Inversiones negociables en títulos de deuda
  - Cuenta PUC 8261
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 939090
- 9- Ajustes por inflación al patrimonio
  - Cuenta PUC 8246
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 939090
- 10- Gastos bienes recibidos en pago
  - Cuenta PUC 529510
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 581090
- 11- Fondo de Emergencia Económica 080600000
  - Anticipos de contratos y proveedores
  - Cuenta PUC 71645
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 142003
- 12- Inversiones negociables en títulos de deuda
  - Cuenta PUC 78174
  - Cuenta homologada para reporte a la Contaduría 839090.

## CONSIDERACIONES

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

Conforme a lo establecido en el pronunciamiento realizado por la Corte Constitucional en la sentencia C-452 de 2003: *“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 fije 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”*. (Subrayado fuera de texto).

*De otra parte, en lo relacionado con la normatividad contable pública, el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Régimen de Contabilidad Pública, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos y sus notas por parte de las entidades contables públicas; el numeral 11 sobre la utilización de las subcuentas denominadas “Otros”, indica: “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.*

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).

Así mismo, el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), párrafo 83, indica: *“Los criterios homogéneos y transversales son pautas idénticas que se aplican a lo largo de toda la estructura y elementos del SNCP, dirigiéndolas hacia los fines expresamente señalados. Son criterios de comparabilidad y objetividad los utilizados por todos los elementos del SNCP que pueden ser comparados entre sí y siendo aplicados por agentes diferentes a fenómenos o procesos similares, permiten llegar a las mismas conclusiones.”*.

En relación con las cuentas de orden, el Plan General de Contabilidad Pública en el numeral 9.1.5. señala las normas técnicas relativas a las cuentas de orden, es así que en el párrafo 310, establece: *“Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes 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.”*.

Así mismo, el párrafo 311 de la normatividad indicada, dice: *“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.”*.

El Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, indica: *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración. (...)”*.

Además, el grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL define las cuentas que lo conforman de la siguiente manera: *“En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.”*.

## CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas se concluye que, no obstante las entidades públicas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera estar circunscritas a los principios y normas establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, les corresponde aplicar la Resolución 3600 de 1988 de este órgano de vigilancia a nivel de documento fuente; por lo que, según lo indicado en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, no les aplica la restricción del 5% como tope a las cuentas “Otros” de que trata el procedimiento anotado.

Sin embargo, para que la información presentada a la CGN a nivel de reporte, cuente con los criterios de comparabilidad y objetividad requeridos para el proceso de consolidación, al homologar las operaciones consultadas al Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, deben tenerse en cuenta las siguientes apreciaciones:

En el caso de los puntos 2), 3), 6), 7), 9), 10), 11) y 12) quedarían clasificadas en las cuentas por ustedes indicadas. Esto no ocurre con los ítems

restantes que deben clasificarse en cuentas diferentes a las indicadas en su comunicación, por consiguiente la homologación a realizar será:

1) Cuenta PUC 6260-DERECHOS CEDIDOS POR AHORRADORES DE ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Cuenta a homologar en el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, cuando corresponda a derechos cedidos por ahorradores de entidades en liquidación. En el evento que se trate de pasivos ciertos no reclamados por los ahorradores, utilizará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con sus contrapartidas correspondientes.

4) Cuenta PUC 259595-CUENTAS POR PAGAR-DIVERSOS - Otras

Cuenta a homologar en el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, subcuenta 245301-En administración, de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Fogafín administra en este rubro los recursos recibidos para atender el pasivo pensional del Banco Cafetero y del Banco del Estado.

5) Cuenta PUC 819595-OTRAS CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-Contratos futuros

Cuenta a homologar en el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

En esta cuenta Fogafín controla derechos originados en contratos de futuros de cobertura sobre tasas de intereses celebrados por los administradores externos del portafolio.

8) Cuenta PUC 8261-RENDIMIENTOS DE INVERSIONES NEGOCIABLES EN TÍTULOS DE DEUDA

Cuenta a homologar en el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

Es una cuenta control para efectos fiscales que representa derechos por concepto de los rendimientos de inversiones, así como la diferencia en cambio de títulos en moneda extranjera.

\*\*\*

## 9 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

### 91- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

9190- Otras responsabilidades contingentes: Ver concepto 20102-141128

### 93- ACREEDORAS DE CONTROL

#### 9306- Bienes recibidos en custodia

CONCEPTO 200912-138516 del 01-02-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9306 Bienes recibidos en custodia
		1.2	2905 Recaudos a favor de terceros
Subtema		Reconocimiento por parte de las Contralorías Territoriales de los recursos recaudados provenientes de medidas cautelares que se han practicado dentro de los procesos de responsabilidad fiscal	

Doctor

JORGE ALBERTO ROJAS OTÁLVARO  
 Contralor General de Antioquia  
 Contraloría General de Antioquia  
 Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138516, en la cual indica que la Contraloría General de Antioquia recauda dineros provenientes de medidas cautelares que se han practicado dentro de los procesos de responsabilidad fiscal, y las registra en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Al respecto consulta si existe por parte de la Contaduría General de la Nación, alguna normatividad que prohíba este recaudo, y si dicho reconocimiento afecta la razonabilidad de los estados financieros.

Adicionalmente, mediante información complementaria se pudo establecer que la Contraloría General de Antioquia está recaudando los dineros en una cuenta bancaria ordinaria, a su nombre en el Banco Colmena.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta las múltiples consultas formuladas por las Contralorías Territoriales, y que no es competencia de este Despacho concep-

tuar sobre la facultad que tienen dichos entes de control de recaudar las medidas cautelares dentro de los procesos de responsabilidad fiscal, se consultó a la Auditoría General de la República sobre la normatividad que reglamenta qué entidad debe efectuar el recaudo de los salarios embargados como medida cautelar, en desarrollo de los procesos referidos, con el propósito de determinar el tratamiento contable de tal operación.

Al respecto, la Oficina Jurídica de la Auditoría General de la República se pronunció mediante expediente 20091100049581 del 16 de octubre de 2009, el cual, al tenor del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, no compromete su responsabilidad, ni es de obligatorio cumplimiento. En dicho oficio se esgrimen, entre otros, los siguientes argumentos:

"(...), la Ley 610 de 2000 regula el trámite del proceso de responsabilidad fiscal, de la siguiente manera:

**"Artículo 4°. Objeto de la responsabilidad fiscal.** La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la

*conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal."*

**"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..."*

Así mismo, el artículo 66 de la referida Ley 610, con respecto a la remisión a otras fuentes normativas, indica: *"En los aspectos no previstos en la presente ley se aplicarán, en su orden, las disposiciones del Código Contencioso Administrativo, el Código de Procedimiento Civil y el Código de Procedimiento Penal, en cuanto sean compatibles con la naturaleza del proceso de responsabilidad fiscal. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, a falta de existencia de norma expresa aplicable en materia de procesos administrativos de responsabilidad fiscal para hacer efectivo el procedimiento de medidas cautelares, se debe aplicar la remisión normativa existente en el artículo 66 de la Ley 610 antes mencionada.

Ahora bien, continúa el oficio *"sobre el tema de la consignación de los dineros recaudados como consecuencia de salarios embargados, en criterio de esta oficina es aplicable el estatuto tributario por remisión del artículo 5º de la Ley 1066 de 2006 y en los aspectos no compatibles ni contemplados, el Código de Procedimiento Civil en el tema de embargos."* (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con lo anterior, el artículo 5º de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, con respecto a la facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas, establece: *"Las entidades públicas (...) y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario."* (Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo anterior, el artículo 681 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 67 de la Ley 794 de 2003, establece: *"Para efectuar los embargos se procederá así: (...) 4. El de un crédito u otro derecho semejante, se perfeccionará con la notificación al deudor mediante entrega del correspondiente oficio, en el que se le prevendrá que debe hacer el pago a órdenes del juzgado en la cuenta de depósitos judiciales. (...) 10. El de salarios devengados o por devengar, se comunicará al pagador o empleador en la forma indicada en el inciso primero del numeral 4º para que de las sumas respectivas retengan la proporción determinada por la ley y haga oportunamente las consignaciones a órdenes del juzgado, previniéndole que de lo contrario responderá por dichos valores e incurrirá en multa de dos a cinco salarios mínimos mensuales. (...)"* (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, concluye el expediente de la Auditoría General de la República: *"De conformidad con las disposiciones en mención, una vez la Contraloría entregue el oficio de embargo al pagador del salario en la entidad, esta debe consignar el dinero a órdenes de la Contraloría en una cuenta de depósito judicial, quien custodiará el dinero, hasta que haya una decisión en firme de la Contraloría y finalmente se ordene el pago del detrimento patrimonial a la entidad que sufrió el daño."* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, con respecto a los títulos de depósito judicial, la oficina jurídica de la Contraloría General de la República, en respuesta del 27 de febrero de 2008 al expediente 2008ER3673, dirigido a la doctora VIANY

LIZETH OSPINA LOZANO, Directora Operativa de Jurisdicción Coactiva, de la Contraloría General de Boyacá, señala: *"Así las cosas, son las cantidades que en dinero efectivo se consignan en la cuenta denominada "depósitos judiciales", para que, estando a su disposición, se cancelen los créditos fiscales a favor de la Contraloría General de la República o la territorial respectiva, así como las costas que se hayan demandado, respetando siempre la prelación que para el pago establece la legislación. La cuenta se alimenta de las consignaciones que en dinero efectivo hacen los particulares, personas naturales o jurídicas, o el secuestro, como consecuencia del proceso de cobro coactivo."*

*En este orden, los "títulos" son los documentos con alcance de certificados que expide el banco donde se haya hecho el depósito (Banco Agrario de Colombia), como prueba de que allí existen dineros para que la dependencia de jurisdicción coactiva de la respectiva Contraloría disponga de ellos y hagan efectivo su reembolso a través de estos títulos."*

Las cuentas de depósitos judiciales se acreditan, básicamente con las consignaciones realizadas y ordenadas por la dependencia de la jurisdicción coactiva de la Contraloría respectiva, mediante providencia que decreta el embargo de cuentas bancarias y similares de los ejecutados y demás embargos en dinero en efectivo. (...) (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, en cuanto a la entidad bancaria autorizada para el recibo y administración de los depósitos judiciales, establece el artículo 1º del Decreto 2419 de 1999: *"Las funciones de recibo, depósito y administración de los dineros que por mandato legal se depositaban en la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero S. A. en liquidación, serán asumidas por el Banco Agrario de Colombia S.A. el cual sustituirá a la Caja en los derechos y obligaciones inherentes a dichas funciones."*

*La cesión de los derechos y obligaciones derivados de los depósitos judiciales que en la actualidad poseen los establecimientos bancarios distintos de la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero S. A. en liquidación y el Banco Central Hipotecario, se hará al Banco Agrario de Colombia S. A."*

Con relación a la normativa contable, el párrafo 311 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *"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).

La cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, del Catálogo General de Cuentas *"Representa 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. Su dinámica establece que se debita con "el valor correspondiente a los bienes recibidos en custodia que se devuelven". Y se acredita con "El valor de los bienes recibidos en custodia"*.

## CONCLUSIÓN

En primera instancia, es conveniente precisar que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, definido en el Régimen de Contabilidad Pública, obedece al reconocimiento, registro y revelación de los fallos por responsabilidades fiscales, que deben realizar las entidades contables públicas que resulten afectadas con el detrimento patrimonial. De otra parte, en relación con las medidas cautelares y los recaudos de estos, no es competencia de este Despacho conceptuar sobre la facultad que tienen las Contralorías, de recaudar de forma permisiva o restrictiva los recursos embargados dentro de los procesos de responsabilidad fiscal.

Ahora, de acuerdo con las consideraciones expuestas en la consulta, según los hechos narrados, y a la luz de la normatividad que regula la ma-

teria, se concluye que, los depósitos efectuados como medida cautelar, en desarrollo de los procesos de responsabilidad fiscal, son recursos de terceros hasta tanto no culmine el proceso que permita a la Contraloría establecer la destinación definitiva de dichos recursos al beneficiario correspondiente, ya sea la entidad pública o el tercero al cual se le realiza el embargo, de acuerdo con lo indicado en el fallo por responsabilidad fiscal. Así las cosas, la Contaduría General de la Nación considera que los depósitos judiciales que se constituyan por embargos decretados como medida cautelar, no deben reconocerse en el cuerpo del balance de la Contraloría Territorial, siempre que estos se realicen de conformidad con la remisión normativa prevista en el artículo 66 de la Ley 610 de 2000.

Por lo anterior, el organismo de control debe registrar tales recursos, en la Clase 9-CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS, Grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL, Cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, subcuenta 930616-Pagarés, letras de cambio y otros, y cuya contrapartida corresponde a la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), teniendo en cuenta que el embargo es una medida cautelar que impide que se modifique una situación de hecho o de derecho, mientras se concluye la acción respectiva y, en consecuencia, no tiene efecto sobre la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.

Una vez se expida el acto administrativo que soporta el fallo, el cual indica cuál será la destinación de los recursos que se encuentran en depósitos judiciales, ya sea la entidad pública que resulte afectada por el detrimento patrimonial o el tercero al cual se le realiza el embargo, la Contraloría debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 930616-Pagarés, letras de cambio y otros, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, y acreditando la subcuenta 991502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Sin embargo, dado que se han venido efectuando recaudos directamente por parte de la Contraloría Territorial, en cuentas bancarias a su nombre, distintas a las que corresponden en virtud de lo prescrito por el artículo 1° del Decreto 2419 de 1999 y al margen de lo estipulado anteriormente, deben registrarse debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, e informar en Notas a los estados contables sobre la naturaleza de dichos recaudos lo relacionado con la restricción del efectivo.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-138862 del 10-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9306</b> Bienes recibidos en custodia
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Municipal de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira (IMCFTP) de las piezas arqueológicas recibidas para protección y custodia

Doctora

PAOLA A. HERRERA GONZÁLES

Directora Operativa de Bienes Recursos Físicos y Tecnológicos (IMCFTP)

Instituto de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira

Pereira (Risaralda)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-138862 en la cual consulta el procedimiento a seguir, para el “manejo contable y de inventarios” de las piezas arqueológicas que están bajo la protección y custodia del Instituto Municipal de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira (IMCFTP), instituto al que le fue asignado el Laboratorio de arqueología. Adicionalmente, solicita ilustración acerca del valor por el cual deben asegurarse estos bienes.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Los artículos 63 y 72 de la Constitución Política de Colombia señalan que los bienes del patrimonio arqueológico pertenecen a la Nación y son inalienables, imprescriptibles e inembargables. Acorde con ello, el artículo 17 del Decreto 833 de 2002 expresa: “(...) Los bienes integrantes del patrimonio arqueológico se encuentran fuera del comercio y son intransferibles a cualquier título por su tenedor.” No obstante lo anterior, el artículo 6° de La Ley 1185 de 2008, señala que “(...) El Instituto Colombiano de Antropología e Historia (ICANH), podrá autorizar a las personas naturales o jurídicas para ejercer la tenencia de los bienes del patrimonio arqueológico, siempre que estas cumplan con las obligaciones de registro, manejo y seguridad de dichos bienes que determine el Instituto (...)”. (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 2 del artículo 14 de la Ley 397 de 1997, modificado por el artículo 14 de la Ley 1185 de 2008, respecto del *Registro de bienes de interés cultural*, indica que “(...) La Nación, a través del Ministerio de Cultura y de sus entidades adscritas (...), así como las entidades territoriales, elaborarán y mantendrán actualizado un registro de los bienes de interés cultural en lo de sus competencias. Las entidades territoriales, el Instituto Colombiano de Antropología e Historia y el Archivo General de la Nación remitirán anualmente al Ministerio de Cultura, Dirección de Patrimonio, sus respectivos registros con el fin de que sean incorporados al Registro Nacional de Bienes de Interés Cultural. El Ministerio de Cultura reglamentará lo relativo al registro.” (Subrayado fuera del texto).

En relación con el valor para asegurar el patrimonio arqueológico, según el acuerdo 08 de 2007, “(...) dentro de las principales funciones que desarrollará el Laboratorio Arqueológico estarán las de (...) fijar lineamientos y medidas estratégicas para la protección del patrimonio arqueológico en el municipio de Pereira; (...)”. Y se señala en el mismo texto normativo, que el IMCFTP “(...) es la entidad encargada de adelantar las actividades correspondientes al objeto del mencionado laboratorio (...)”. Lo anterior implica que la entidad es la encargada de adelantar las gestiones pertinentes para llevar a cabo el proceso de asegurar los bienes por el valor que mejor se ajuste a sus características, el cual, cabe agregar, puede diferir del valor contable.

Ahora bien, atendiendo las características cualitativas de la información contable pública, una de las condiciones para el reconocimiento con-

table, de acuerdo con el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, es: “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.”

Las Normas técnicas relativas a los grupos que integran el activo, respecto de los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, señalan:

“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.*

178. *El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.*

(...)

180. *El reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.”* (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el numeral 26 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos considera que en el caso de los “Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales. (...) debe revelarse la información cualitativa o cuantitativa física de los bienes, indicando el tipo, característica o naturaleza; situación (en servicio, concesionado o en administración); ubicación y estado” en notas de carácter específico.

Si sobre estos bienes es posible determinar una medición monetaria confiable, es necesario reconocer contablemente su valor, teniendo en cuenta si la entidad posee el dominio y administración, o solo la custodia. Para tal efecto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incluye la subcuenta

171504-Bienes arqueológicos, correspondiente a la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, la cual “Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, (...) cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...) 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.” (Subrayado fuera del texto).

El CGC incluye también dentro de las cuentas de orden acreedoras, la subcuenta 930690-Otros bienes recibidos en custodia, correspondiente a la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, en cuya descripción se señala que “Representa 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” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye que los bienes que integran el patrimonio arqueológico, los cuales cumplan con todos los requisitos necesarios para ser de interés cultural, y se encuentran debidamente registrados (o que deban registrarse) conforme a la Ley 1185 de 2008, deberán ser reconocidos por la entidad del Nivel Nacional competente para representar a la Nación, como parte de sus activos, en cuanto estos puedan contar con una medición monetaria confiable. En consecuencia, la entidad a quien se le haya otorgado su custodia deberá reconocerlos como parte de su información contable pública, en la subcuenta 930690-Otros bienes recibidos en custodia, correspondiente a la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.

Ahora bien, cuando es posible realizar una medición monetaria confiable a partir del costo histórico, el valor convenido o un avalúo técnico, y no se trate de bienes que se enmarquen dentro del concepto de bienes en custodia y la entidad tenga el dominio y la administración de los bienes con los documentos soporte o actos jurídicos respectivos, debe reconocer el valor de estos en la subcuenta 171504-Bienes arqueológicos, correspondiente a la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, cuya contrapartida es en la subcuenta 325525-Bienes, correspondiente a la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. En todo caso, debe revelar en una nota de carácter específico la información cualitativa o cuantitativa física asociada a estos.

No es competencia de la Contaduría General de la Nación determinar el valor por el cual deben asegurarse los bienes públicos. Es competencia y responsabilidad de la Entidad Contable Pública tal proceso.

\*\*\*

**9325- Bienes aprehendidos o incautados**

CONCEPTO 201011-148425 del 14-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9325</b> Bienes aprehendidos o incautados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los bienes recibidos por el Ministerio de Defensa Nacional, en forma provisional, de la Dirección Nacional de Estupefacientes, bienes sobre los cuales no ha sido declarada la extinción de dominio

Doctor  
 FHARIT QUINTERO  
 Contador Público  
 Ministerio de Defensa Nacional  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148425, en la cual consulta el manejo contable de los bienes recibidos por el Ministerio de Defensa Nacional, en forma provisional, de la Dirección Nacional de Estupefacientes, bienes sobre los cuales no ha sido declarada la extinción de dominio.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

De acuerdo a la Resolución 1190 del 24 de agosto de 2000, en su artículo 1 establece: *"Destinar en forma provisional al servicio de las FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA ARMADA NACIONAL- DIRECCIÓN DE SANIDAD de Bogotá D. C., el automotor camioneta (...)"*.

*"Artículo cuarto. El destinatario provisional deberá mantener el bien asegurado contra todo riesgo, hasta cuando cesen los motivos en virtud de los cuales se ha otorgado la presente destinación provisional, siempre y cuando el bien haya sido efectivamente restituido y se deje constancia de la entrega mediante acta de la diligencia."*

Por su parte el Decreto 1461 de 2000 por el cual se reglamenta el manejo de los bienes administrados por la Dirección Nacional de Estupefacientes, por ser sujeto de medidas cautelares impuestas en procesos por delitos de narcotráfico y conexos o en procesos de extinción de dominio, señala en su artículo 3º, numeral 3º, como uno de los sistemas de administración de bienes: *"Destinarlos provisionalmente al servicio de entidades oficiales o instituciones de beneficio común legalmente reconocidas"*.

El artículo 18 del mismo texto señalado, establece que *"La Dirección Nacional de Estupefacientes de manera preferente podrá mediante resolución motivada entregar en calidad de depósito provisional a quien tuviere un derecho lícito demostrado legalmente, los bienes que sean objeto de comiso, decomiso, incautación y demás medidas decretadas en procesos penales por delitos de narcotráfico y conexos."*

*Las personas a que se refiere este artículo ejercerán las funciones de secuestres judiciales de los bienes puestos a su cuidado, dentro de los respectivos procesos penales.*

*El depositario provisional se legitimará con copia de la resolución expedida por la Dirección Nacional de Estupefacientes.*

*El producto económico resultante de esta forma de administración ingresará al Fondo para la Rehabilitación, la Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado"*.

Así mismo, el numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica relativa a las cuentas de orden, señala:

*"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. (...)"*

*"308. (...) 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 (...)"*

*"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 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).*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS: *"Representa el valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados, adjudicados provisionalmente a la entidad contable pública para su administración, uso y explotación, hasta tanto se determine su situación jurídica."*

*La subcuenta 932551-Activos netos registra el valor de patrimonio de las empresas incautadas, recibidas para su administración.*

*La contrapartida corresponde a la 991505-Bienes aprehendidos o incautados.*

**CONCLUSIÓN**

De las citadas consideraciones se concluye que el vehículo recibido por el Ministerio de Defensa en forma provisional, debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta 991505-Bienes aprehendidos o incautados, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, y un crédito en la subcuenta 932525-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, hasta tanto la autoridad Judicial correspondiente decida su destinación final del bien.

\*\*\*

**9346- Bienes recibidos de terceros**

CONCEPTO 20103-141863 del 19-04-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9346</b> Bienes recibidos de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del INPEC de un inmueble recibido provisionalmente de la Dirección Nacional de Estupefacientes

Doctor  
 JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON  
 Subdirector Financiero  
 Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141863, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“El Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC), recibió un bien inmueble de la Dirección Nacional de Estupefacientes según resolución 0535 de marzo 3 de 2010 a título de “Depositario Provisional”, según información telefónica la Dirección Nacional de Estupefacientes tiene registrado dicho bien en la cuenta 8130 Bienes aprehendidos o incautados”*. Por lo anterior, consulta cuál es el registro contable que debe realizar el INPEC como depositario provisional del bien inmueble.

**CONSIDERACIONES**

El Decreto 1461 de 2000 por el cual se reglamenta el manejo de los bienes administrados por la Dirección Nacional de Estupefacientes, por ser sujeto de medidas cautelares impuestas en procesos por delitos de narcotráfico y conexos o en procesos de extinción de dominio, señala en su artículo 3º, numeral 3º, como uno de los sistemas de administración de bienes: *“Destinarlos provisionalmente al servicio de entidades oficiales o instituciones de beneficio común legalmente reconocidas”*.

Así mismo, el artículo 18 del señalado Decreto, establece que *“La Dirección Nacional de Estupefacientes de manera preferente podrá mediante resolución motivada entregar en calidad de depósito provisional a quien tuviere un derecho lícito demostrado legalmente, los bienes que sean objeto de comiso, decomiso, incautación y demás medidas decretadas en procesos penales por delitos de narcotráfico y conexos.*

*Las personas a que se refiere este artículo ejercerán las funciones de secuestres judiciales de los bienes puestos a su cuidado, dentro de los respectivos procesos penales.*

*El depositario provisional se legitimará con copia de la resolución expedida por la Dirección Nacional de Estupefacientes.*

*El producto económico resultante de esta forma de administración ingresará al Fondo para la Rehabilitación, la Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado”*.

Por su parte, el numeral 9.1.5 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, contenidas en el Marco Conceptual del Régimen de Con-

tabilidad 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. (...).*

*(...) 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.*

*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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa 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).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, el bien inmueble recibido de parte de la Dirección Nacional de Estupefacientes debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS. Lo anterior, considerando que el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC) recibe el bien de manera provisional, hasta tanto la Dirección Nacional de Estupefacientes decida su destinación final.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-145921 del 23-08-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9346</b>	Bienes recibidos de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de INVIMA de inmuebles recibidos de empresas tales como sociedades portuarias para el uso permanente y sin contraprestación	

Doctora  
LUZ MARÍA BARRERA MILLÁN  
Coordinadora Grupo Financiero y Presupuestal  
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145921, en la cual consulta el tratamiento contable de los bienes inmuebles recibidos sin contraprestación, o parte de ellos, de otra entidad del gobierno general y de empresas públicas.

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

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 141 y 165 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

*165. 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).*

De otra 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. (...).*

*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 otra parte, este Despacho se permite informarle que en relación con los bienes de uso permanente, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante el expediente 20099-135084 del 13 de octubre de 2009 dirigido a la doctora Shirley Bocanegra López, del Ministerio de Defensa Nacional, en el sentido de que no se consideran como activos los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos en forma parcial.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se observa 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, lo cual se ratifica con el concepto 20099-135084 del 13 de octubre de 2009, del cual anexo copia.

Solo es viable reconocer como activos, los bienes de uso permanente sin contraprestación, las oficinas y locales recibidos del Ministerio de Transporte y del Instituto Nacional de Salud para ser utilizados en forma permanente en el desarrollo de su cometido estatal que tengan registro catastral de desenglobe o segregación que permita identificarlos como un bien independiente, debitando la subcuenta que identifique en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3225-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Así mismo, se advierte que el Ministerio de Transporte y el Instituto Nacional de Salud deben

retirar estos bienes de los estados contables y controlarlos en cuentas de orden deudoras.

Los inmuebles recibidos para el uso permanente y sin contraprestación de empresas como las sociedades portuarias referidas en su comunicación se registran en cuentas de orden de control por el valor convenido 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). De la misma manera la entidad debe revelar este hecho mediante información cualitativa en las notas a los estados contables.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147129 del 30-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9346</b> Bienes recibidos de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Presidencia de la República de Colombia de bienes de arte y cultura recibidos en comodato de otra entidad del gobierno general (Ministerio de Cultura)

Doctora  
LILIÁN PATRICIA MORALES ROJAS  
Asesora Área Administrativa y Financiera – Contabilidad  
Presidencia República de Colombia  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147129, en la cual solicita orientación en el reconocimiento contable de un bien de arte y cultura recibido en comodato de otra entidad del gobierno, toda vez que no existe la subcuenta de bienes de arte y cultura de uso permanente sin contraprestación en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA.

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

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen 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. 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).

Con relación a las características cualitativas de la información contable pública, el párrafo 102 de la normatividad contable 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 Confianza, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta

1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como: *“el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca. (Subrayado fuera de texto).*

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, 3120-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3235-Superávit por Donación y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado”.

También, describe la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, como: *“el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. (...)”*.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros”.

Por su parte, con respecto al contrato de comodato, de acuerdo con la definición, se *“Denomina también préstamo de uso, es un contrato en el 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”*”. (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el criterio para el reconocimiento de activos como bienes de uso permanente sin contraprestación aplica solo para las propiedades, planta y equipo que poseen las características definidas por la normatividad contable pública y que están siendo utilizados o explotados por la entidad contable pública en desarrollo de su cometido estatal.

<sup>17</sup> Luis F. Bohórquez B. y Jorge I. Bohórquez B., DICCIONARIO JURÍDICO COLOMBIANO, con enfoque en la Legislación Nacional, Tomo II, página 2207.

Ahora bien, para reconocer un bien mueble como de arte y cultura se requiere ser de propiedad de la entidad contable pública sin importar la modalidad de su adquisición. El contrato de comodato no le otorga el dominio del bien, sino la tenencia, uso, administración y control, por el tiempo definido en el acuerdo, y por lo tanto a efectos de garantizar las características cualitativas de la información contable, no es procedente su reconocimiento como activo en el balance de la entidad, debiendo controlarse a través de las

cuentas de orden acreedoras, en la subcuenta 934620-Otros activos, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Así mismo, se advierte que el Ministerio de Cultura debe mantener el bien mueble reconocido en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y revelar este hecho mediante información cualitativa en las notas a los estados contables.

\*\*\*

**9355- Ejecución de proyectos de inversión:** Ver conceptos 20108-145877, 20102-140674, 20099-134525, 20106-143637

**9390- Otras cuentas acreedoras de control**

CONCEPTO 200912-138508 del 02-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9390</b> Otras cuentas acreedoras de control
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo de Reparación de Víctimas administrado por Acción Social, del recibo de la sociedad "Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A", con su establecimiento comercial.

Doctora  
AMPARO FAJARDO VELÁSQUEZ  
Contadora  
Fondo para Reparación de las Víctimas  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200912-138508, en la cual nos informa que el Fondo para la Reparación de las Víctimas recibió para su administración los siguientes activos:

1. La Cooperativa para la Sustitución de Cultivos Ilícitos del Sur de Bolívar (COPROAGROSUR), junto con los bienes muebles e inmuebles de propiedad de dicha entidad.
2. La sociedad Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A., dueña del establecimiento comercial Complejo Turístico Ocaso Caribe y un inmueble urbano.

Igualmente, nos informa que dichos bienes no fueron entregados con un avalúo técnico, que "los únicos documentos financieros entregados fueron los que se encuentran en las carpetas archivadas en Acción Social y la Fiscalía", según consta en el acta interna publicada en la página web de Acción Social. Estos documentos son:

- a) Los Estados Financieros de la Cooperativa con corte a septiembre de 2009 firmados por el representante legal y el contador, con Activos totales de \$2.972.184.067 y Patrimonio total por \$1.136.805.855;
- b) La sociedad entregó Estados Financieros firmados por contador a diciembre de 2008, con Activos por \$1.361.487.331 y Patrimonio por \$1.332.141.431.

Se consulta si el valor por el cual se deben registrar los activos recibidos, es el total de los Activos o el valor del Patrimonio líquido y en qué cuenta se debe efectuar dicho registro por parte del Fondo, si se tiene en cuenta que el Fondo lleva su contabilidad de administración en forma separada, pero es reportada a Acción Social, quien la incorpora en su balance en cuentas de orden.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

La Ley 975 de 2005, en el artículo 54 creó el Fondo para la Reparación de las Víctimas en los siguientes términos:

*"ARTÍCULO 54. FONDO PARA LA REPARACIÓN DE LAS VÍCTIMAS. Créase el Fondo para la Reparación de las Víctimas, como una cuenta especial sin personería jurídica, cuyo ordenador del gasto será el Director de la Red de Solidaridad Social. Los recursos del Fondo se ejecutarán conforme a las reglas del derecho privado.*

*El Fondo estará integrado por todos los bienes o recursos que a cualquier título se entreguen por las personas o grupos armados organizados ilegales a que se refiere la presente ley, por recursos provenientes del presupuesto nacional y donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras. (Subrayado fuera de texto).*

Con relación a las funciones del fondo, la misma Ley, en el artículo 55 determinó:

*"La Red de Solidaridad Social, a través del Fondo de que trata la presente ley, tendrá a su cargo, de acuerdo con el presupuesto asignado para el Fondo, las siguientes funciones:*

*56.1 Liquidar y pagar las indemnizaciones judiciales de que trata la presente ley dentro de los límites autorizados en el presupuesto nacional.*

*56.2 Administrar el Fondo para la reparación de víctimas.*

*56.3 Adelantar otras acciones de reparación cuando a ello haya lugar.*

*56.4 Las demás que señale el reglamento." (Subrayado fuera de texto).*

En desarrollo del mandato legal de reglamentar el funcionamiento del Fondo, el Gobierno Nacional emitió el Decreto 4760 de 2005, que en el parágrafo 1° del artículo 3°, contempla que si durante la desmovilización colectiva o individual, los miembros del grupo armado organizado al margen de la ley realizan actos de cumplimiento de los requisitos previstos por la Ley 975 de 2005, se levantará un acta suscrita por quien certifica la desmovilización, y al referirse en particular a la entrega de bienes reiteró:

*"Tratándose de entrega de bienes, tal situación se pondrá en conocimiento inmediato de la Fiscalía General de la Nación con el fin de que se adopten las medidas cautelares del caso y se dejen a disposición del Fondo para la Reparación de las Víctimas, de conformidad con lo dispuesto en el presente decreto.*

El acta, junto con los demás medios probatorios establecidos en la ley, servirá para verificar el cumplimiento de tales requisitos.” (Subrayado fuera de texto).

Al referirse a las medidas cautelares que se deben adelantar sobre los bienes entregados, el artículo 15 del mismo Decreto, determina:

“Los bienes sobre los que se adopten medidas cautelares quedarán de inmediato a disposición de Acción Social-Fondo para la Reparación de Víctimas el cual tendrá a cargo la administración de los mismos que será provisional hasta tanto se profiera la sentencia de extinción de dominio a su favor. Sin embargo, en aras de garantizar el derecho a la restitución, el magistrado que ejerza el control de garantías, a solicitud de la Fiscalía, del Ministerio Público o de la Víctima, podrá entregar en provisionalidad el bien a la víctima hasta que se resuelva sobre el mismo en la sentencia.” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, el artículo 5º del Decreto 3391 de 2006, que también reglamenta la Ley 975 de 2005 en el parágrafo 1º, estableció:

**“PARÁGRAFO 1.** Para los efectos previstos en los artículos 10 y 11 de la ley 975 de 2005, cuando la entrega de bienes se realice con anterioridad a la diligencia de versión libre o a la audiencia de formulación de imputación de que trata el artículo 18 de la Ley 975 de 2005, el Fondo para la Reparación de Víctimas procederá a su recibo, registrándolo mediante acta suscrita conjuntamente con un delegado de la Fiscalía General de la Nación, en la cual deberá señalarse el bloque y/o frente o miembros del mismo a quien se imputa tal entrega con destino a la reparación de las víctimas, procediendo sobre los mismos las medidas cautelares del caso y su extinción de dominio. (Subrayado fuera de texto).

En cumplimiento de lo anterior, la Fiscalía General de la Nación y Acción Social, elaboraron el acta de recepción de bienes No. 073 del 3 de noviembre del 2009, acto que está publicado en la página web de Acción Social, en la cual se evidencia el recibo de la Sociedad Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A.

En dicha acta se establece que se recibe:

“Una sociedad de nombre ‘Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A.’, Dueña de un (1) Establecimiento de Comercio denominado “Complejo Turístico Ocaso Caribe” y un (1) inmueble urbano propiedad de la sociedad Ocaso Caribe.”

A reglón seguido, se hace una descripción del bien recibido, donde consta la razón social, la ubicación, el Nit, la matrícula mercantil, la actividad y el número de establecimientos comerciales.

Posteriormente, se describe el establecimiento de comercio y el inmueble donde de indica todas sus características jurídicas y su situación catastral y predial, adicionalmente se adjuntan el plano de ubicación y fotos del establecimiento.

Finalmente, y previo a las firmas, se deja la siguiente constancia:

“Los días 14 y 15 de Julio de 2009 se realizó el desplazamiento al municipio de Necoclí (Antioquia), donde se realizó la inspección del bien denominado Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A., con su establecimiento comercial, por parte de una comisión conjunta de la Fiscalía y Acción Social, verificando las características descritas en el acta. En este recorrido se identificaron, además de la información jurídica de la sociedad comercial, el establecimiento comercial en donde dicha sociedad desarrolla sus actividades comerciales indicando los linderos y el estado de conservación de la construcción el cual de acuerdo con la inspección es bueno. Además se pudo constatar que la sociedad desarrolla sus actividades comerciales en el inmueble de su propiedad descrito en la presente acta y en un lote de terreno identificado con matrícula inmobiliaria No. 34588, el cual tomado en arriendo mediante contrato suscrito el 1 de enero de 2007 y con duración de 5 años. (Subrayado fuera de texto).

Una vez realizado el alistamiento del bien y allegada la documentación pertinente para la elaboración del presente documento, para constancia, se firma en la ciudad de Bogotá a los 3 días del mes de noviembre de 2009.---

Hace parte integral de la presente acta, una (1) carpeta que reposa en el archivo de Acción Social Fondo para la Reparación de las Víctimas de la Violencia y fue enunciada así:

-FRV – SC – 1 Acta 073-----” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 99 del Código de Comercio, con relación a la capacidad que ostenta una sociedad, establece:

“La capacidad de la sociedad se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto. Se entenderán incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad.” (Subrayado fuera de texto).

El mismo Código, en el artículo 525, al tratar sobre la presunción de enajenación de establecimientos de comercio como unidad económica, determina que:

“La enajenación de un establecimiento de comercio, a cualquier título, se presume hecha en bloque o como unidad económica, sin necesidad de especificar detalladamente los elementos que lo integran.” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la responsabilidad solidaria del enajenante y adquirente, el artículo 528 del Código Civil indica que:

“El enajenante y el adquirente del establecimiento responderán solidariamente de todas las obligaciones que se hayan contraído hasta el momento de la enajenación, en desarrollo de las actividades a que se encuentre destinado el establecimiento, y que consten en los libros obligatorios de contabilidad.

La responsabilidad del enajenante cesará trascurridos dos meses desde la fecha de la inscripción de la enajenación en el registro mercantil, siempre que se hayan cumplido los siguientes requisitos:

- 1) Que se haya dado aviso de la enajenación a los acreedores por medio de radiograma o cualquier otra prueba escrita;
- 2) Que se haya dado aviso de la transferencia en general a los acreedores, en un diario de la capital de la República y en uno local, si lo hubiere ambos de amplia circulación, y
- 3) Que dentro del término indicado en el inciso primero no se hayan opuesto los acreedores a aceptar al adquirente como su deudor.

PARÁGRAFO. El acreedor del enajenante que no acepte al adquirente como su deudor deberá inscribir la oposición en el registro mercantil dentro del término que se le concede en este artículo.

ARTÍCULO 529. <RESPONSABILIDAD POR OBLIGACIONES QUE NO CONSTEN EN LOS LIBROS>. Las obligaciones que no consten en los libros de contabilidad o en documento de enajenación continuará a cargo del enajenante del establecimiento, pero si el adquirente no demuestra buena fe exenta de culpa, responderá solidariamente con aquel de dichas obligaciones.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los párrafos 127 al 130 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), al referirse a las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, establecen:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condi-

ciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 307 y 308 del PGCP, en relación con las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden indica que:

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

*308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.*

En desarrollo de lo anterior, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, describe el grupo de cuentas 93-ACREEDORAS DE CONTROL, en los siguientes términos:

*“En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.”*

De igual manera el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, así:

*“Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.”*

Finalmente, el párrafo 132 del PGCP, define el costo histórico, así:

*“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.*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

La Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional (creada por la integración de la Red de Solidaridad Social y la Agencia Colombiana de Cooperación Internacional), es la entidad que tiene a su cargo la Administración de los recursos del Fondo para la Reparación de las Víctimas, destinados a liquidar y pagar las indemnizaciones judiciales reconocidas por las autoridades competentes a las víctimas de la violencia.

Dicho Fondo fue creado como una cuenta especial sin personería jurídica, y está integrado, entre otros recursos, por todos los bienes o recursos que a cualquier título se entreguen por las personas o grupos armados organizados ilegales a que se refiere la Ley 975 de 2005.

Los Decretos 4760 de 2005 y 3391 de 2006, reglamentarios de dicha ley, determinan que cuando la entrega de bienes se realice, el Fondo para la Reparación de Víctimas procederá a su recibo, registrándolo mediante acta suscrita conjuntamente con un delegado de la Fiscalía General de la Nación, y que dicha acta, junto con los demás medios probatorios establecidos en la ley, servirá para verificar el cumplimiento de tales requisitos. En consecuencia, dichos bienes quedarán de inmediato a disposición de Acción Social-Fondo para la Reparación de Víctimas, el cual tendrá a cargo la administración de los mismos que será provisional hasta tanto se profiera la sentencia de extinción de dominio a su favor.

Tiendo en cuenta que la Fiscalía General de la Nación y Acción Social, elaboraron el acta de recepción de bienes No. 073, en la cual se evidencia plenamente que se realizó la inspección del bien denominado Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A., con su establecimiento comercial, verificando las características descritas en el acta, y que se identificaron, además de la información jurídica de la sociedad comercial, el establecimiento comercial en donde dicha sociedad desarrolla sus actividades comerciales y que además se pudo constatar que la sociedad desarrolla sus actividades comerciales en el inmueble de su propiedad, dicha acta se debe considerar como documento soporte idóneo, para efectos de reconocimiento del recibo del bien, junto con los demás documentos que reposen en la carpeta enunciada FRV – SC – 1 Acta 073.

La información consignada en el acta y disponible en la carpeta que hace parte de la misma, cumple con las condiciones para el reconocimiento del recibo de la sociedad “Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A.”, toda vez que dicha operación se puede asociar claramente al elemento de los estados contables “Cuentas de orden”, en la medida que el recibo de la sociedad, por parte de Acción Social para su administración, es una operación entre la entidad y un tercero, pero no afecta directamente la situación financiera de Acción Social.

*De igual manera, existe la expectativa de generación y aplicación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal, en razón a que con la legalización del traslado de dominio de la sociedad a favor del Fondo, los recursos producto de su venta podrán ser utilizados en el pago de indemnizaciones a las víctimas de la violencia, función asignada a Acción Social a través del fondo.*

Adicionalmente, la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios, o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, toda vez que como se indica en la consulta, en la carpeta que hace parte del acta, existen Estados Financieros con corte a diciembre de 2008, donde se pueden establecer el valor del Patrimonio de la sociedad por el cual fue recibido y en términos cualitativos se expresa claramente las características de la sociedad, el establecimiento comercial y el predio.

De otra parte, de conformidad con lo prescrito en el Código de Comercio, la capacidad de una sociedad se circunscribe al desarrollo del objeto de la empresa, incluidos los actos directamente relacionados con el mismo y

los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad.

Es por lo anterior que el mismo Código establece que se presume que la enajenación a cualquier título, de un establecimiento de comercio, se hace en bloque o como unidad económica, sin necesidad de especificar detalladamente los elementos que lo integran, es decir, que en dicha enajenación tanto los activos como los pasivos hacen parte integral del negocio, en virtud de lo cual el adquirente de la sociedad debe responder con las obligaciones que se hayan contraído hasta el momento de la enajenación y que consten en los estados financieros.

En consecuencia, el recibo de la sociedad "Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A.", debe reconocerse como una CUENTA DE ORDEN ACREEDORA DE CONTROL, en la subcuenta 939016-Bienes y derechos para

reparación de víctimas, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORA DE CONTROL, con contrapartida en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, por el costo histórico, el cual está constituido por el importe original, que para el caso es el valor de los Activos de la Sociedad a diciembre de 2008.

No obstante lo anterior, se debe controlar la estructura de dicho patrimonio a nivel de cuentas auxiliares, el cual debe ser actualizado en la medida que se tenga la información sobre su situación financiera periódicamente.

Este despacho no puede pronunciarse sobre el registro aplicable al recibo de la Cooperativa COPROAGROSUR, toda vez que no se cuenta con la información jurídica y económica necesaria para conceptuar sobre el reconocimiento de dicha operación.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20106-144547 del 05-08-10</b>			
Este concepto deja sin vigencia el concepto 200811-121189 del 04-12-08			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9390</b> Otras cuentas acreedoras de control
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Control de los contratos celebrados por los entes en calidad de gestores de los proyectos, en los proyectos del sistema integrado de transporte masivo

Doctora  
CAROLINA CAMACHO BOLÍVAR  
Coordinadora Unidad de Transporte Masivo  
Ministerio de Transporte  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144547, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que el Manual Financiero Entes Gestores expedido por el Ministerio de Transporte a través de la Unidad Coordinadora del Proyecto (UCP), para adelantar el control y seguimiento a la política nacional de transporte urbano y masivo establece entre otros aspectos la clasificación de los gastos elegibles y financiables del proyecto, los centros de costos, los auxiliares contables, las dinámicas contables para el registro de la información financiera, los informes financieros y el procedimiento de desembolsos.

Señala además que en el Manual Financiero se presenta la dinámica contable para el registro de los saldos de los contratos pendientes de ejecutar a 31 de diciembre de cada año que cuentan con saldo en el registro presupuestal que ampara el compromiso adquirido.

Así las cosas, y de conformidad con el Manual Financiero, cuando se suscribe y queda perfeccionado un contrato, se registra el valor total del mismo, acreditando la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con contrapartida en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB); posteriormente, en el momento en que el contratista presenta las actas de obra y facturas debidamente aprobadas y se registre la causación contable de la obligación, se disminuye el registro realizado en las cuentas de orden antes señaladas.

No obstante lo anterior, y de conformidad con el concepto 200811-121189, el ente gestor Metrocali S. A. entidad responsable del proyecto SITM de Santiago de Cali, registra estos saldos en la subcuenta 919090-Otras responsabilidades contingentes, de la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.

Por lo anterior, consulta si es procedente la dinámica contable establecida en el Manual Financiero para el reconocimiento de los saldos de los contratos pendientes de ejecución. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 párrafo 309 del mismo texto normativo, relacionado con las normas técnicas relativas a las cuentas de orden, expresa que "Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 311 establece que "Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. 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).

De otra parte, en relación con el concepto 200811-121189, dirigido a Metrocali S.A. este Despacho señaló en respuesta a la consulta: "si la entidad lo considera pertinente, puede controlar los compromisos adquiridos que se convertirán en obligaciones al momento de recibir los bienes y/o

servicios, en la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, subcuenta 919090-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES e informar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la Cuenta”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las cuentas de orden contingentes representan los hechos, condiciones o circunstancias que por estar condicionadas a un evento futuro implican un posible derecho u obligación; por su parte, las cuentas de orden de control permiten ejercer un control sobre bienes, derechos, obligaciones y actividades administrativas tales como la ejecución de los contratos celebrados por la entidad.

En ese sentido, el control de los contratos celebrados por los entes en calidad de gestores de los proyectos en los proyectos del sistema integrado de transporte masivo debe realizarse a través de cuentas de orden acreedoras de control, utilizando para ello la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con contrapartida en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), toda vez que no generan en sí mismos una probabilidad de pérdida que pueda generar una obligación para la entidad. Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el concepto 200811-121189.

\*\*\*

### CONCEPTO 20108-146397 del 21-09-10

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	9390	Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de CAPRECOM del valor de aseguramiento a reportar en la Declaración de Beneficiarios de las EPS-S por pago de capitación, con miras a viabilizar el descuento de la retención en la fuente a las IPS-S privadas	

Doctor  
CARLOS TADEO GIRALDO GÓMEZ  
Director General  
Caja de Previsión Social de Comunicaciones (CAPRECOM)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146397, en la cual solicita crear en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, la subcuenta para el registro de costos en salud del régimen subsidiado para el reconocimiento contable del valor de aseguramiento a reportar en la Declaración de Beneficiarios de las EPS-S por pago de capitación, con miras a viabilizar el descuento de la retención en la fuente a las IPS-S privadas, según precisión efectuada telefónicamente.

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Resolución 2114 de 2010, señala: “La Declaración de Beneficiarios de las EPS-S, es el instrumento mediante el cual la Entidad Promotora de Salud del Régimen Subsidiado de Salud - EPS-S, con la periodicidad definida para los giros de dicho Régimen, identifica plenamente a los beneficiarios de los pagos que por su cuenta hará la entidad territorial, define el valor que corresponde pagar a dichos beneficiarios por el periodo de que se trate y solicita a la entidad territorial efectuar, por su cuenta, este pago, (...)”.

El literal a) del artículo 4º del Decreto 4747 de 2007, establece que se entiende por Pago por capitación: “Pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas”.

De otra parte, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio del Devengo o causación en los siguientes términos: “(...) Los hechos financieros,

económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, (...)”.

Tratándose del reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones, el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece lo siguiente: “Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”

Así mismo, el párrafo 141 en relación con las normas técnicas relativas a los activos, señala: “Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, describe la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, como: “el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que no es pertinente la creación de la subcuenta solicitada, toda vez que las transacciones, hechos y operaciones se reconocen cuando ocurren los hechos que originan los derechos u obligaciones, razón por la cual no es viable el reconocimiento anticipado del valor a retener a las IPS-S privadas y los

factores base sobre los cuales se efectúa, con ocasión de la Declaración de Beneficiarios de las EPS-S.

Ahora, en aras de controlar se recomienda que se registre temporalmente en cuentas de orden acreedoras de control, y para el efecto puede utilizar la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

\*\*\*

### CONCEPTO 201010-147647 del 22-11-10

CONCEPTO 201010-147647 del 22-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>9390</b> Otras cuentas acreedoras de control
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de registrar en cuentas de orden los contratos de prestación de servicios

Doctor

ANTONIO DE J. CASTAÑO GONZÁLEZ

Contador

Municipio de Yalí

Yalí (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147647, en la cual pregunta:

1- *¿Existe en la regulación contable una obligación o norma que exija el registro en cuentas de orden de los contratos de prestación de servicios celebrados por el Municipio?*

2- *¿Existe en la regulación contable una obligación o norma que exija a las entidades territoriales registrar en cuentas de orden todas las pólizas recibidas en contratos de prestación de servicios y demás contratos celebrados por los entes territoriales?*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precisa los criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones, es así como en relación con las Cuentas de Orden la Norma técnica determina:

*"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 actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control."*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

1- En el caso de los contratos de prestación de servicios, no se ha expedido norma que exija el registro en cuentas de orden celebrados por la entidad, no obstante sí consideran procedente su control en el Catálogo General de Cuentas, existe la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

2- En relación con el registro en cuentas de orden de las pólizas recibidas en contratos de prestación de servicios no existe norma que exija su registro.

\*\*\*

## 0 CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA

### 02- PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA

**0203- Ingresos no tributarios aprobados (Db):** Ver concepto 20107-145604

**0204- Transferencias y aportes aprobados (Db):** Ver concepto 20109-147159

**0209- Ingresos por fondos especiales aprobados (Db):** Ver concepto 201011-148342

### 03- PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO

**0320- Gastos de personal aprobados (Cr):** Ver concepto 20107-145604

**0325- Gastos de comercialización y productos aprobados:** Ver concepto 20107-145604

### 08- RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR

**0850- Cuentas por pagar constituidas (Cr):** Ver concepto 20107-145604



## **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

CONCEPTO 200911-137354 del 04-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación de los aportes y rendimientos al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP

Doctora

LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS

Jefe Sección Contabilidad

Fiscalía General de la Nación

Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137354, en la que consulta cuál es el tratamiento contable que debe darse a los aportes al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP y a los rendimientos teniendo en cuenta que los pagos efectuados fueron registrados contablemente como un mayor valor del gasto por concepto de servicios públicos. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) se pronunció mediante el expediente 200910-135259 del 17 de Noviembre de 2009, del cual anexo copia, en el que se concluye: "(...) 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".

Ahora bien, respecto de los rendimientos, el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos señala 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".

Para efectos de la actualización, en el numeral 3 del citado procedimiento establece que: "Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.

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 adquirido, 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.*

*Si como resultado de la aplicación de las metodologías que para el efecto expida la Superintendencia Financiera, la actualización de estas inversiones se realiza con base en la Tasa Interna de Retorno, la diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 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.*

*Cuando las metodologías aplicadas no consideren el riesgo del emisor deben efectuarse evaluaciones adicionales que permitan la medición de este riesgo, con el fin de establecer la necesidad de constituir provisiones por este concepto. El registro de este hecho se efectúa debitando la subcuenta 530232-Inversiones de administración de liquidez, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128032-Inversiones administración de liquidez, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).*

De otra parte, teniendo en cuenta que los aportes al fondo han sido registrados como un mayor valor del gasto por concepto de servicios públicos debe considerarse la descripción de la cuenta 5815-AJUSTE A EJERCICIOS ANTERIORES, contenida en el Catalogo General de Cuentas (CGC), del Régimen de Contabilidad Pública que dice: "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

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.

Las inversiones de Administración de Liquidez no son objeto de reconocimiento de rendimientos. Para efectos de la actualización debe aplicarse lo señalado en el numeral 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

En cuanto al registro contable mediante el cual los Aportes al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP, fueron llevados como un mayor valor del gasto, para el periodo 2009, debe reconocer la inversión en la subcuenta 120144-Otros Certificados de la cuenta 1201- INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditar la subcuenta 511117-Servicios públicos, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES. Si el mayor valor del gasto corresponde a ejercicios anteriores debe reconocer la inversión en la subcuenta 120144-Otros Certificados de la Cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y un ajuste en la subcuenta 581588 Gastos de administración, de la cuenta 5815-AJUSTE A EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

CONCEPTO 200912-138456 del 07-01-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por la Central de Transportes de Tulúa, de acciones en el Terminal de Transportes de Girardot, recibidas de un tercero como parte de pago de una deuda, teniendo en cuenta que su valor intrínseco es inferior al costo de adquisición

Doctora  
ANA MILENA MARÍN MARÍN  
Contadora  
Central de Transportes de Tulúa  
Tulúa (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138456, en la cual solicita concepto sobre la contabilización de 20.732 acciones del Terminal de Transportes de Girardot, recibidas de un tercero como parte de pago de una deuda, teniendo en cuenta que el valor del capital es de \$873.819.694, sus intereses ascienden a la suma de \$33.605.650, y la negociación se concertó en \$1.001.281.434, generándose una diferencia de \$93.856.090. Además, se informa que de acuerdo con el certificado expedido por el Terminal de Transportes de Girardot, el valor intrínseco de la inversión es de \$325.114.455. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

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

Por su parte, el numeral 19 del procedimiento en comento, en relación con el reconocimiento de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, establece: *“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. (...)”*.

*Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los dividendos y participaciones se reconocen debitando la subcuenta 147043-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480527-Dividendos y participaciones, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Las ganancias distribuidas, generadas con anterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.”* (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la actualización, el numeral 20 del citado procedimiento, indica: *“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 clasifican como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.*

*Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.*

*La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPE-*

**RÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN** y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

*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).

## CONCLUSIÓN

El reconocimiento de la inversión en el Terminal de Transportes de Girardot se realiza debitando la subcuenta 120755-Sociedades de Economía Mixta, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, por el valor fijado en la negociación, y acreditando las subcuentas correspondientes, del grupo 14-DEUDORES, de acuerdo con la naturaleza de los derechos de cobro. Lo anterior, teniendo en cuenta que la inversión se constituye por el pago de una deuda y sus intereses, con acciones del citado Terminal.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido telefónicamente con la contadora de la Central de Transportes de Tulúa, dado que la diferencia generada entre el monto de la deuda y el valor pactado por la inversión obedece

a la liquidación de intereses adicionales no causados, su reconocimiento debe efectuarse debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 14-DEUDORES, y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

De otra parte, según lo definido 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, la Central de Transportes de Tulúa debe, como mínimo una vez al año, actualizar la inversión patrimonial en entidades no controladas, para lo cual debe compararse el costo de la misma frente a su valor intrínseco, registrando el mayor o menor valor como valorización o provisión, según corresponda.

En consecuencia, y con base en el certificado expedido por el Terminal de Transportes de Girardot, que indica que el valor intrínseco es inferior al costo de la inversión, debe registrarse una provisión debitando la subcuenta 530234- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302- PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Adicionalmente, deben revelarse en las notas de carácter específico de los estados contables, las razones que expliquen la desvalorización de las acciones negociadas, frente a su valor intrínseco.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 200912-137706 del 15-01-10</b>			
Deja sin vigencia los conceptos 200812-121926 del 18-12-08 y 20092-125013 del 23-02-09			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de Hidroeléctrica Ituango, de CDT abierto con recursos propios en un banco del exterior, con vencimiento a un año y que se debe renovar cada año hasta el 2018, constituido para respaldar una garantía de cumplimiento por una obligación adquirida en una subasta de energía en Colombia.
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de gastos de operación y puesta en marcha, en la etapa preoperativa del proyecto Hidroeléctrica Ituango S.A., E.S.P.

Doctora

BEATRIZ IRENE FRANCO GALLO

Coordinadora Proceso Contable, Tributario y Presupuestal

Hidroeléctrica Ituango S. A., E.S.P.

Envigado(Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200912-137706, en la cual consulta:

- Si se puede clasificar como Inversión con fines de política un CDT abierto con recursos propios en un banco del exterior, con vencimiento a un año, y que se debe renovar cada año hasta el 2018, constituido para respaldar una garantía de cumplimiento por una obligación adquirida en una subasta de energía en Colombia.
- Considerando que la Hidroeléctrica está en etapa de construcción o preoperativa, ¿es posible darle a dicha inversión el tratamiento contable previsto para las inversiones con fines de política efectuadas con recursos que provengan de un préstamo, obtenido para financiar la adquisición o construcción de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, donde la utilidad o pérdida en la actualización y negociación de la inversión debe reconocerse como un mayor o menor valor del activo financiado?
- Los rendimientos del CDT obtenidos en años anteriores, producto de la diferencia en el tipo de cambio, actualmente revelan un saldo en la subcuenta 291503-Ingresos diferidos. ¿Cuál es el procedimiento para reclasificar o ajustar este rubro?
- La Hidroeléctrica tiene otras inversiones constituidas con el fin de administrar liquidez. ¿Se le podría dar el mismo tratamiento previsto para las inversiones con fines de política efectuadas con recursos que provengan de préstamos obtenidos para financiar la adquisición o construcción de activos que aún no se encuentren en condiciones de utilización o venta?

- En el periodo 2008, la Hidroeléctrica reconoció ingresos por rendimientos financieros y se les asoció una proporción de los gastos administrativos del proyecto, la otra proporción era imputada a cargos diferidos. ¿Es necesario reclasificar los resultados del ejercicio anterior?, ¿Cuál sería el procedimiento? Se consulta concretamente si en la etapa preoperativa del proyecto se puede imputar costos y gastos financieros, multas, extraordinarios, entre otros.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

- El párrafo 147 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), al referirse a las normas aplicables a las inversiones determinó:

*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.* (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de lo anterior, el numeral 4 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece:

*“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 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 procedimiento mencionado, frente al tema de las inversiones con fines de política efectuadas con recursos que provengan de préstamos obtenidos para financiar la adquisición o construcción de activos que aún no se encuentren en condiciones de utilización o venta, establece lo siguiente:

*“La utilidad o pérdida en la actualización y negociación de las inversiones con fines de política efectuadas con recursos que provengan de un préstamo, obtenido para financiar la adquisición o construcción de un activo que no se encuentre en condiciones de utilización o venta, debe reconocerse como un mayor o menor valor del activo financiado, siempre que la entidad contable pública reconozca la inversión, al igual que el bien y la obligación.”* (Subrayado fuera de texto).

El mismo procedimiento también prescribe que:

*“Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera. La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión regis-*

*trado, 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.”* (Subrayado fuera de texto).

- El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP describe la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, así:

*“Representa el valor de los ingresos recibidos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de pasivos y afectan varios periodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como los ingresos por concesiones y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso, y el impuesto diferido que debe amortizarse en los periodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.”* (Subrayado fuera de texto).

- Las inversiones constituidas por la Hidroeléctrica con el fin de administrar liquidez, deben ser objeto del tratamiento previsto para dichas inversiones en el numeral 3 del procedimiento mencionado, que establece:

*“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 adquirido, 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.”*

- El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP, al referirse a las características de la información contable, contempla:

*“11. 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 periodo determinado.”* (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, en desarrollo de dicho tema, en los párrafos 127 al 130 se precisa:

*“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:*

*128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;*

*129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,*

*130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP establece la noción de activo en los siguientes términos:

*“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).

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, así:

*“Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.”*

Finalmente, el párrafo 282 del Plan General de contabilidad Pública del RCP, al desarrollar las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, define los gastos así:

*“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).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta que la inversión realizada por la Hidroeléctrica se mantiene hasta el vencimiento, término que corresponde a un año, al cabo del cual se renueva por un periodo igual y así sucesivamente, hasta el 2018 y dados los fines con los que ha sido constituida, dicha inversión debe ser clasificada y revelada como una inversión con fines de política.
2. Teniendo en cuenta que los recursos aplicados en la inversión no provienen de un préstamo sino de recursos propios de capital, dicha inversión se debió actualizar con base en la Tasa Interna de Retorno y la diferencia que se presentó entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado, se debió reconocer debitando la subcuenta 120334-Certificados de Depósito a Término (CDT), 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.
3. Para el reconocimiento de los intereses recibidos del CDT en años anteriores, no procede utilizar la subcuenta 291503-Ingresos diferidos. Por lo tanto se deben efectuar los ajustes a que haya lugar y reconocer los ingresos dejados de registrar acreditando la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.
4. Las inversiones constituidas por la Hidroeléctrica con el fin de administrar liquidez, deben ser objeto del tratamiento previsto para dichas inversiones en el numeral 3 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).
5. A los gastos de administración incurridos por el ente público no se les pueden determinar con razonable seguridad que provean beneficios económicos futuros, por lo que no procede reconocerlos como cargos diferidos.

Así, con independencia de la etapa de desarrollo en que se encuentre un ente público, la información contable debe revelar la realidad económica de sus transacciones, hechos u operaciones, y si en desarrollo de su actividad se realizan operaciones que impliquen flujos de salida de recursos que signifiquen reducción del patrimonio público deben ser objeto de reconocimiento como gastos en el momento en que estas sucedan, y solo cuando se cumplan íntegramente las condiciones para el reconocimiento de una partida como activo, en cargos diferidos, se debe registrar como tal. Por lo anterior, se dejan sin efecto los conceptos 200812-121926 y 20092-125013 emitidos por esta entidad, en los años 2008 y 2009, respectivamente.

\*\*\*

**CONCEPTO 200912-137638 del 18-01-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los rendimientos financieros de inversiones en CDT de la Central de Transportes Estación de Cúcuta en Liquidación y obligatoriedad de efectuar actualizaciones mensuales de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda

Doctor

JHON HENRY PINO RANGEL

Director Financiero

Central de Transportes Estación de Cúcuta en Liquidación

Cúcuta (Norte de Santander)

**ANTECEDENTES**

Respecto a su comunicación radicada con el número 200912-137638, en la que solicita orientación respecto al hallazgo de auditoría según el cual, a diciembre 31 de 2008 la inversión en un CDT constituido el 31 de octubre de 2008, a un plazo de tres meses, presenta subestimación por el no reconocimiento de los rendimientos financieros.

En su comunicado nos informa que los rendimientos fueron reconocidos el 2 de febrero del 2009, porque solo en ese momento la entidad bancaria certificó el pago de dichos rendimientos.

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, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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 o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda.”* (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 ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA (...), previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.”* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, en el último inciso del numeral 3 del procedimiento mencionado, se establece que *“Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos, así como en instrumentos derivados, se deben actualizar por lo menos el último día de cada mes, registrando sus resultados a esa fecha. En todo caso, cuando se tenga prevista la venta de un título, este debe actualizarse el día anterior y registrar sus resultados en esa fecha. La diferencia entre el valor actualizado y el precio de venta se debe reconocer en las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

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 por lo menos el último día de cada mes, 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, independientemente que se tenga certificación del emisor del título, la entidad debió actualizar la inversión y no hacerlo implica una incorrecta aplicación de los principios de Devengo o Causación y de Periodo Contable.

Las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para la valoración de las inversiones negociables se pueden consultar en la Circular Básica Contable y Financiera adoptada por la Superfinanciera mediante la Circular Externa 100 de 1995, en el Capítulo I, numeral 6.1.1.

\*\*\*

**CONCEPTO 200912-138059 del 29-01-10**

<b>CONCEPTO 200912-138059 del 29-01-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado
<b>Subtema</b>			Reconocimiento por parte de ISA de las variaciones patrimoniales de inversiones en entidades controladas del exterior y la diferencia en cambio derivada de la revelación en moneda local colombiana de dicha actualización

Doctor

JOHN BAYRON ARANGO VARGAS  
 Director de Contabilidad y Costos  
 Interconexión Eléctrica S. A. ESP - ISA  
 Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200912-138059, en la cual solicita autorización para el manejo de saldos debitos y créditos en la cuenta 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, o en defecto, autorizar la creación de una cuenta en el patrimonio que permita registrar “las variaciones patrimoniales de inversiones en entidades controladas del exterior y la diferencia en cambio derivada de la revelación en moneda local colombiana de dicha actualización”.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El párrafo 3º del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) se refiere a la metodología utilizada por la Contaduría General de la Nación, para la construcción del Marco Conceptual, en el siguiente sentido:

“3. 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. De allí se deducen los propósitos del SNCP, los objetivos y características cualitativas de la información contable pública, los principios y las normas técnicas de contabilidad pública, que satisfagan las necesidades de los usuarios, en el marco de los propósitos del SNCP. (Subrayado fuera de texto).

De allí que los párrafos 17 al 21, del Plan General de Contabilidad Pública, del RCP, aborden el tema de la caracterización del entorno jurídico del Sector Público Colombiano, así:

“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.

(...)

19. En el entorno jurídico, el conjunto heterogéneo de entidades del Sector Público se encuentra organizado por ramas del poder público (...), así como otros organismos que gozan de autonomía e independencia en virtud de funciones de cometido estatal especiales, definidas por el ordenamiento jurídico vigente.

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.

21. Las entidades que integran el Sector Público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa, como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Tales funciones, instituidas en el marco jurídico, condicionan al SNCP, implicando su permanencia y consistencia en el tiempo y caracterizando la producción, contenido y estructura de los estados, informes y reportes contables que provee el Sistema.” (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, los párrafos del 22 al 25, del citado PGCP, se refieren al entorno económico del Sector Público 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.

(...)

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).

Por lo anterior, los párrafos 30 y 31, del PGCP, concluyen:

“30. Las características del entorno inciden en el concepto de entidad contable pública, en el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones objeto de contabilización; en el horizonte temporal en el que deben ser presentados los estados, informes y reportes contables y en la estructura y proceso del SNCP.

31. Desde el punto de vista conceptual y técnico, la Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información (...).” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a las inversiones, el mismo PGCP, en los párrafos 143 y 144, al determinar la Norma técnica de inversiones e instrumentos derivados, indica:



*“143. Noción. Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.*

*144. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo.”* (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de dicha norma técnica, el último inciso del 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), prescribe que:

*“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas no son objeto de reconocimiento de dividendos por cobrar ni de ajuste por diferencia en cambio, toda vez que el método de actualización incorpora estos conceptos.”* (Subrayado fuera de texto).

Seguidamente, el numeral 10 del procedimiento señalado, al referirse a la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades controladas contempla:

*“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inmediato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. Tratándose de inversiones en entidades del exterior, el método de participación debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, del Manual de Procedimientos del RCP, establece en el numeral 1, que:

*“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) vigente al corte mensual certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia y convertida previamente a dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, si está expresada en una moneda distinta al dólar de los Estados Unidos. Para el efecto, se utiliza la tasa de cambio que rija entre las dos monedas informada por el Banco de la República.*

*La diferencia entre el valor en libros de los activos o pasivos en moneda extranjera y su valor reexpresado en la fecha de la actualización, representa el ajuste que debe registrarse como un mayor o menor valor del activo o pasivo y como contrapartida, un ingreso o gasto financiero, según corresponda.* (Subrayado fuera de texto).

Del análisis del entorno se determinó incluir como uno de los principios del modelo contable público el de prudencia, definido en el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública: así:

*“120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potencia-*

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

En desarrollo de dicho principio, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en el numeral 14 con relación a las variaciones originadas en las demás partidas patrimoniales prescribe que:

*“Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo al superávit por el método de participación patrimonial.*

*Si la variación es positiva, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208- INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Por el contrario, si la variación es negativa, 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.*

*Cuando el superávit por el método de participación no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como gasto a título de provisión hasta que el valor en libros de la inversión llegue a cero. Para el registro se debita la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).”* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que:

La Contaduría General de la Nación en el proceso de construcción del Régimen de Contabilidad Pública se sujetó a una metodología que garantizará la coherencia, consistencia y legitimidad conceptual. Así, el Régimen 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.

En relación con el reconocimiento de las diferencias de cambio surgidas en las inversiones patrimoniales en entidades del exterior, la CGN determinó que lo apropiado es que dicho reconocimiento se efectuará en los estados financieros individuales de la empresa en el extranjero, razón por la cual prescribió que tratándose de inversiones en entidades del exterior, el método de participación debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada.

Esto es consistente cuando se prescribe que las inversiones patrimoniales en entidades controladas no son objeto de reconocimiento de ajuste por diferencia en cambio, toda vez que el método de actualización incorpora estos conceptos.

El efecto del diferencial cambiario debe ser reconocido íntegramente por la entidad controlada en el proceso de conversión de estados contables individuales, afectando el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, conforme a lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado. En consecuencia el efecto del diferencial cambiario no debe ser objeto de reconocimiento de manera independiente por la entidad que posee la inversión.

La entidad inversora debe aplicar el procedimiento prescrito en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que se construyó en armonía con los principios establecidos y, en consecuencia, no procede autorizarse el manejo de saldos débitos superiores a los movimientos crédito previamente reconocidos en la cuenta 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, ni autorizar la creación de una cuenta en el patrimonio que permita registrar las variaciones negativas de inversiones en entidades controladas del exterior.

Queremos manifestarle que por su directa solicitud, esta consulta fue discutida en las diversas instancias técnicas de la CGN.

No obstante, en el marco de su consulta y dada la alusión al tratamiento establecido por las Normas Internacionales de Contabilidad, es pertinente señalar que, en el marco del mejoramiento de la calidad de la infor-

mación 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 ISA S. A. ESP., el desarrollo de sus operaciones en condiciones de competitividad Internacional.

Así, con relación a la solicitud realizada, la Contaduría General de la Nación hará el estudio pertinente del "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos", en el contexto de la situación planteada.

Es de destacar 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.

\*\*\*

CONCEPTO 20101-138912 del 08-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Inversiones e Instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de valorar a precios de mercado la totalidad del portafolio de inversiones de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB)

Doctor

EDILSON ARENAS SILVA

Director Análisis de Riesgo Financiero

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20101-138912, en la cual se hace referencia al Decreto 1525 de 2008, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial y en el cual, en el artículo 61, establece que "Las inversiones a que se refiere el presente decreto deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado." Se indica que el decreto, no menciona que se pueden tener en el portafolio títulos con fines de política valorados a la TIR.

Por lo anterior, se consulta acerca de la obligación o no de valorar a precios de mercado la totalidad del portafolio de inversiones de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB).

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 1525 de 2008 en el artículo 49 del capítulo IV, que trata sobre las entidades territoriales y las entidades descentralizadas del orden territorial con participación pública superior al cincuenta por ciento, establece que:

"Artículo 49. 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:

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

ii) En certificados de depósitos a término, depósitos en cuenta corriente, de ahorros o a término en condiciones de mercado en establecimientos bancarios vigilados por la Superintendencia Financiera de Colombia o en entidades con regímenes especiales contempladas en la parte décima del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la norma técnica relativa a las Inversiones e instrumentos derivados del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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 materia de revelación, el párrafo 147 del mismo Plan contempla:

"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. (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 RCP, en el primer inciso del numeral 1, al referirse a las inversiones clasificadas como administración de liquidez determina que:

“Las inversiones de administración de liquidez comprenden los recursos colocados en títulos de deuda o participativos, de entidades nacionales o del exterior, así como los instrumentos derivados, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones del precio a corto plazo.” (Subrayado fuera de texto).

Y el numeral 4 del procedimiento, al tratar las inversiones con fines de política, contempla:

“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 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).

En relación con la actualización de las inversiones de administración de liquidez, el numeral 3 del procedimiento contempla:

“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).

Sobre la actualización de las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, el numeral 6 del procedimiento indica que:

“Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera. (...).

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.” (Subrayado fuera de texto).

La Superintendencia Financiera establece las metodologías de valoración de inversiones a través de la Circular Básica Contable y Financiera o también conocida como la Circular Externa 100 de 1995, que en el numeral 6.1.1, al tratar las valoraciones de inversiones en títulos de deuda, negociables o disponibles para la venta, establece:

“Los valores de deuda clasificados como inversiones negociables o como inversiones disponibles para la venta se valoran de conformidad con el siguiente procedimiento:

a) Casos en los que existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de acuerdo con el literal a) del numeral 2.1.

Se debe emplear el precio calculado de conformidad con lo establecido en el literal a del numeral 2.1 de la presente norma, en los casos en que la metodología empleada para la determinación del mismo sea aprobada de manera previa, mediante acto de carácter general expedido por la Superintendencia Financiera de Colombia.

b) Casos en los que no existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de acuerdo con el literal a) del numeral 2.1 y existen tasas de referencia y márgenes de acuerdo con el literal b), ídem.

Cuando no exista el precio a que hace referencia el literal anterior, de acuerdo con lo previsto en el literal b) del numeral 2.1 de la presente norma, el valor o precio justo de intercambio de mercado del respectivo valor se debe estimar o aproximar mediante el cálculo de la sumatoria del valor presente de los flujos futuros por concepto de rendimientos y capital, (...).

c) Casos en los que no existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de acuerdo con el literal a. del numeral 2.1, ni márgenes a los que se refiere el literal b), ídem, pero sí existen tasas de referencia.

Cuando no exista el precio a que hace referencia el literal a). anterior, ni el margen previsto en el literal b) del numeral 2.1 de la presente norma para la categoría en la cual se encuentre el valor a valorar, pero sí existe tasa de referencia para el mismo, el valor de mercado se debe estimar o aproximar mediante el procedimiento descrito en el literal anterior, (...).

d) Casos en los que no existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de acuerdo con el literal a. del numeral 2.1, ni tasas de referencia ni márgenes de acuerdo con el literal b), ídem.

Cuando el precio justo de intercambio no pueda ser establecido de acuerdo con lo previsto en los literales a) y b) de este numeral, se debe dar aplicación a lo previsto en el literal c), del numeral 2.1 de la presente norma.

e) Aquellos valores que no se puedan valorar de conformidad con los literales anteriores de este numeral, se deben valorar en forma exponencial a partir de la tasa interna de retorno calculada con sujeción a lo previsto en el numeral 6.1.2 de la presente norma, en cuyo caso el valor por el cual se encuentra registrada la inversión se debe tomar como el valor de compra. Este procedimiento se debe mantener hasta tanto el valor pueda ser valorado con sujeción a algunos de los mencionados literales.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.1, de la circular básica de la Superfinanciera, establece:

“Para los efectos propios de la presente norma, el precio justo de intercambio que se establezca debe corresponder a aquel por el cual un comprador y un vendedor, suficientemente informados, están dispuestos a transar el correspondiente valor.

Se considera precio justo de intercambio:

a) El que se determine de manera puntual a partir de operaciones representativas del mercado, que se hayan realizado en módulos o sistemas transaccionales administrados por el Banco de la República o por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, así como a partir de operaciones que se realicen en el mercado mostrador (OTC) y sean registradas en sistemas de registro de operaciones sobre valores autorizados por la Superintendencia Financiera de Colombia.

b) El que se determine mediante el empleo de tasas de referencia y márgenes calculados a partir de operaciones representativas del mercado agregadas por categorías, que se hayan realizado en

*módulos o sistemas de negociación de valores autorizados por la Superintendencia Financiera de Colombia, así como a partir de operaciones que se realicen en el mercado mostrador (OTC) y sean registradas en sistemas de registro de operaciones sobre valores autorizados por la Superintendencia Financiera de Colombia.*

- c) *El que se determine mediante otros métodos, debido a la inexistencia de un valor o precio justo de intercambio que pueda ser establecido a través de cualquiera de las previsiones de que tratan los literales anteriores.” (Subrayado fuera de texto).*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se concluye que:

El Decreto 1525 de 2008, hace referencia a las inversiones en las cuales las entidades territoriales y las entidades descentralizadas del orden territorial, deben invertir los excedentes de liquidez, en consecuencia atañe únicamente a las inversiones clasificadas como inversiones de administración de liquidez en el Régimen de Contabilidad Pública y de ninguna manera a las inversiones que el ente público realice con fines de política.

La norma técnica establece que las inversiones se clasifican teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan, y que la actualización de las mismas se realiza atendiendo la intención de realización y la disponibilidad de información en el mercado, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica.

Lo anterior, se desarrolla en el procedimiento al determinar que las inversiones de administración de liquidez, las con fines de política macroeconómica y las disponibles para la venta, se deben actualizar con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables.

De acuerdo con la Superintendencia Financiera, las inversiones negociables deben valorarse a precios justos de intercambio teniendo en cuenta las siguientes reglas:

En aquellos casos en los que existen, para el día de la valoración, precio justo de intercambio determinado de manera puntual a partir de operaciones representativas del mercado, que sean registradas en sistemas de registro de operaciones sobre valores autorizados por la Superintendencia Financiera de Colombia, se valorarán por dicho precio, es decir un precio de mercado.

En los casos en los que no existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de manera puntual a partir de operaciones representativas del mercado, pero existen tasas de referencia y

márgenes calculados a partir de operaciones representativas del mercado agregadas por categorías, que se hayan realizado en módulos o sistemas de negociación de valores autorizados por la Superintendencia Financiera de Colombia, la valoración se efectuará al precio calculado por la estimación de los flujos futuros con dicha tasa.

Cuando no existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de manera puntual a partir de operaciones representativas del mercado, ni tasas de referencia y márgenes calculados a partir de operaciones representativas del mercado agregadas por categorías, que se hayan realizado en módulos o sistemas de negociación de valores autorizados por la Superintendencia Financiera de Colombia, pero existen tasas de referencia, la valoración se efectuará al precio calculado la estimación de los flujos futuros con dicha tasa de referencia.

En los casos en que no existen, para el día de la valoración, precios justos de intercambio determinados de manera puntual, ni tasas de referencia, ni márgenes, se debe valorar al precio justo de intercambio que se determine mediante otros métodos.

Cuando el precio justo de intercambio no pueda ser establecido, se deben valorar en forma exponencial a partir de la tasa interna de retorno calculada.

De conformidad con el RCP, cuando la Entidad Contable Pública realice inversiones para mantenerlas hasta el vencimiento, estos no podrían catalogarse como de administración de liquidez y se deben clasificar como Inversiones con fines de política y actualizarse con base en la Tasa Interna de Retorno.

Por lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que no existe antagonismo entre lo dispuesto en el Decreto 1525 de 2008, al indicar que las inversiones realizadas con los recursos de excedentes de liquidez, se valoricen a precio de mercado, y lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, que determina que las Inversiones de administración de liquidez, las inversiones con fines de política macroeconómica y las inversiones disponibles para la venta, se deben actualizar con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables. Ello porque dicha Superintendencia indica que las inversiones negociables se valoran al precio justo de intercambio, definido como aquel por el cual un comprador y un vendedor, suficientemente informados, están dispuestos a transar el correspondiente valor, lo cual es propio de un precio de mercado.

Por su parte, las inversiones con fines de política no se negocian, pues por su definición deben mantenerse hasta el vencimiento.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141323 del 26-03-10

CONCEPTO 20103-141323 del 26-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento relativo a las etapas de reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el reconocimiento y medición de las acciones transferidas al Municipio de Palmira por el Instituto Financiero y de Fomento para el Desarrollo Municipal y de Servicios Públicos (INFIPAL)

Doctora  
DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA  
Profesional Especializada  
Secretaría de Hacienda  
Palmira (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141323, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que mediante la Escritura Pública No. 607 de 2003, el Instituto Financiero y de Fomento para el Desarrollo Municipal y de Servicios Públicos (INFIPAL), transfirió al Municipio de

Palmira inversiones que el Instituto poseía en empresas de servicios públicos domiciliarios (ACUAVIVA S. A. ESP, DICEL S. A. ESP, PALMASEO S. A. ESP, y TELEPALMIRA S. A. ESP), las cuales fueron registradas por el Municipio como inversiones en entidades no controladas, por el valor resultante de multiplicar el número de acciones por el valor intrínseco de la acción. Como resultado del registro contable anterior, la Contraloría Municipal de Palmira presentó un Hallazgo en su informe de auditoría integral, argumentando que estas inversiones debieron reconocerse por el valor nominal de las acciones.

Por lo anterior, consulta si es procedente reclasificar el mayor valor registrado, a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, con contrapartida en la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, como resultado de la diferencia entre el valor nominal y el valor intrínseco de las acciones, o indicar el procedimiento a seguir para realizar los ajustes a que haya lugar.

## CONSIDERACIONES

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

*De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe”*.

Por su parte, el numeral 19 del procedimiento en comento, en relación con el reconocimiento de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, establece 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. (. . .)”*.

El numeral 9.1 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, referente a las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico *“Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación”*. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, el numeral 20 del procedimiento relativo a las etapas de reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, indica 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 o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).*

*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).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y considerando que las inversiones en entidades no controladas se reconocen a través del método del costo, el reconocimiento inicial de las acciones cedidas al Municipio debió efectuarse por su costo histórico, constituido supletoriamente en el caso objeto de su consulta, por el valor de cotización en bolsa si las acciones son de alta o media bursatilidad, o por el valor intrínseco si las acciones se clasifican como de mínima bursatilidad o sin ninguna cotización.

Por lo anterior, y considerando que la entidad reconoció las acciones cedidas por el Instituto Financiero y de Fomento para el Desarrollo Municipal y de Servicios Públicos (INFIPAL) por su valor intrínseco, se pueden presentar en este caso dos situaciones a saber:

### 1. Si las acciones no cotizan en bolsa

Si las acciones cedidas no cotizan en bolsa, el reconocimiento contable inicial de las inversiones cedidas al Municipio de Palmira se ajusta a las normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública y, por tanto, no se requiere la realización de ajustes contables.

### 2. Si las acciones cotizan en bolsa

Si el valor de cotización en el momento de la cesión era mayor al valor intrínseco de las acciones, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, y un crédito en la subcuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, por el valor de la diferencia presentada.

Si por el contrario, el valor de cotización en el momento de la cesión era menor al valor intrínseco de las acciones, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Con posterioridad al reconocimiento de entrada, el valor de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas debe actualizarse mensualmente a partir de compararlo contra su cotización, cuando se coticen en bolsa o, de no ser así, al menos una vez al año contra su valor intrínseco cuando se disponga de la información.

Lo anterior sin perjuicio de los ajustes que deban realizarse por actualizaciones del valor realizadas a las inversiones patrimoniales en entidades no controladas con posterioridad a su reconocimiento inicial.

\*\*\*

**CONCEPTO 20103-141568 del 22-04-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento inicial por parte del Municipio de Pereira de las inversiones que fueron cedidas por el Instituto Municipal de Salud de Pereira - En liquidación

Doctora  
NOHELIA MONTOYA ARBELÁEZ  
Contadora contratista  
Alcaldía de Pereira  
Pereira (Risaralda)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20103-141568, en la cual consulta la forma de contabilizar unas inversiones que fueron cedidas por el Instituto Municipal de Salud de Pereira En Liquidación, al municipio de Pereira. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El artículo 406 del Código de Comercio establece que: *“La enajenación de acciones nominativas podrá hacerse por el simple acuerdo de las partes; mas para que produzca efecto respecto de la sociedad y de terceros, será necesario su inscripción en el libro de registro de acciones,*

*mediante orden escrita del enajenante. Esta orden podrá darse en forma de endoso hecho sobre el título respectivo.*

*Para hacer la nueva inscripción y expedir el título al adquirente, será menester la previa cancelación de los títulos expedidos al tradente.”* (Subrayado fuera de texto).

El artículo primero de la Resolución 242 de 2007, *“POR MEDIO DE LA CUAL SE TRANSFIERE EN PROPIEDAD AL MUNICIPIO DE PEREIRA, LA TOTALIDAD DE LAS ACCIONES DE QUE ES TITULAR EL INSTITUTO MUNICIPAL DE SALUD EN LIQUIDACIÓN EN LA EMPRESA DE ASEO DE PEREIRA S. A. ESP”,* dispone: *“Ordenar la transferencia en propiedad al Municipio de Pereira, de la totalidad de las acciones de que es titular el Instituto Municipal de Salud en Liquidación en la Empresa de Aseo de Pereira S. A. ESP, de conformidad a lo siguiente:*

ACCIONISTA	Nº ACCIONES	VALOR SEÑALADO EN ESCRITURA	PARTICIPACIÓN
INSTITUTO MUNICIPAL DE SALUD	650	10.075.000	1.25%

**PARÁGRAFO:** *Para efectos de esta transferencia al Municipio de Pereira, se tendrá en cuenta la certificación que expida la Empresa de Aseo de Pereira S. A. ESP sobre el valor intrínseco por acción.”*

El párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico: *“Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el 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, en diferentes numerales establece:

**7. Inversiones patrimoniales.** *“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.”*

**18. Inversiones patrimoniales en entidades no controladas.** *“Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario.*

De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe”.

**19. Reconocimiento de inversiones patrimoniales en entidades no controladas.** *“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 INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los dividendos y participaciones se reconocen debitando la subcuenta 147043-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480527-Dividendos y participaciones, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Las ganancias distribuidas, generadas con anterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, describe la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, como: “el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable;

de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

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

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: “3- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable”.

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el reconocimiento inicial de las acciones en la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Pereira S. A. ESP, cedidas al Municipio de Pereira por el Instituto Municipal de Salud en Liquidación, se efectúa por su costo histórico, que para el caso es el valor intrínseco de las acciones según asignación dispuesta en las Resoluciones que establecen la transferencia de la propiedad, efectuando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, y un crédito en la subcuenta 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141823 del 22-04-10

CONCEPTO 20103-141823 del 22-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad de aplicar el Método de Participación Patrimonial para la valoración de inversiones patrimoniales en entidades controladas

Doctor  
GERARDO ANTONIO CELY SANTAFÉ  
Director de Vigilancia Fiscal  
Contraloría General de la República  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141823, en la cual consulta si es correcto valorar por el método del valor intrínseco las Inversiones en entidades controladas que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene, o si debe utilizar el método de participación patrimonial.

Al respecto nos permitimos indicar:

### CONSIDERACIONES

El 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 (RCP), en el numeral 7 indica: “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.”.

Así mismo, el numeral 9 del procedimiento señalado, en relación con las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo, así como aquellas en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante, determina que estas inversiones corresponden a

Inversiones patrimoniales en entidades controladas, las cuales: “deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que este sea menor que el valor intrínseco. (...). 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. (...).

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. (...).”

Ahora bien, en relación con la actualización de inversiones patrimoniales en entidades controladas, el numeral 10 del procedimiento enunciado, indica: “Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inme-

*diato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. (...).* (Subrayado fuera de texto).

Consecuente con el reconocimiento contable de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, el numeral 17 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados, determina que, *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas son objeto de ajuste al valor intrínseco, cuando se disponga de este valor, con el fin de reconocer la diferencia entre el precio de adquisición y el valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social, en el momento de la compra. (...).* (Subrayado fuera de texto).

*El ajuste al valor intrínseco se modifica por nuevas adquisiciones. (...).*

*Cuando por efectos de la aplicación del método de participación patrimonial el valor neto de la inversión llegue a cero y en consecuencia se abandone el método de participación patrimonial, el inversor debe comparar el valor de la inversión con el intrínseco, cuando disponga de este valor, con el fin de ajustar o reversar las valorizaciones constituidas.”.*

De otra parte, es posible que se presenten errores de cálculo o de criterio profesional que pueden ser conocidos antes de que los estados contables sean emitidos y/o consolidados y que, para salvaguardar las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable, deben reconocerse y/o revelarse en la información contable del período cerrado.

Por lo anterior, el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, ha incorporado el Principio de hechos posteriores al cierre, que al tenor dice:

*“124. Hechos Posteriores al Cierre. 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”.*

En desarrollo de tal principio, las Normas Técnicas de Hechos Posteriores al Cierre, contenidas en el PGCP, establecen en su párrafo 402 que:

*“402. La fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer de los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública”.* (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, determina que las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse al momento de la compra por su costo de adquisi-

ción, siempre que este sea menor que el valor intrínseco; si el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social es superior al valor intrínseco, la inversión debe registrarse por este valor y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil. También se ajusta la inversión al valor intrínseco, cuando se efectúen nuevas adquisiciones.

En cuanto a la actualización de las inversiones en entidades controladas, asociadas o en entidades bajo control conjunto debe realizarse por el método de participación patrimonial.

Ahora bien, como el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el expediente 20104-142267, había consultado a la CGN sobre este tema, solicitando la instrucción a seguir para el envío de un nuevo reporte a través de CHIP, con la información de diciembre 31 de 2009, ajustada con la corrección de la valoración de las inversiones patrimoniales de entidades controladas, me permito transcribir los términos en los cuales la señora Contadora General de la Nación contestó a la solicitud del Ministerio:

*“En atención al principio de contabilidad pública de Hechos posteriores al cierre, y dado que ha sido identificado un error antes de la consolidación del Balance General de la Nación, que puede impactar las características de la información contable como son la Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad sobre los estados contables del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, lo que podría afectar la materialidad de alguna cifra en el Balance General Consolidado de la Nación, resulta pertinente realizar los ajustes correspondientes en los estados contables y los reportes del Ministerio.*

*Para el efecto, deberá observar las Normas Técnicas relativas a los Hechos posteriores al cierre, contenidas en los párrafos 398 al 411 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública. Esto implicaría modificar exclusivamente la información relativa al error cometido y producir los estados contables y reportes modificados para ser remitidos a la Contaduría General de la Nación, CGN, y/o a los demás usuarios de la información.*

*Para ello, deberá dársele correcta aplicación al criterio de valoración de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, contenido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, y así garantizar una representación razonable de la realidad económica.*

*Así mismo, tal situación se deberá revelar en las Notas Específicas a los estados contables, mostrando los impactos de la corrección.*

*Para el proceso de envío de los reportes correspondientes a la CGN, el Ministerio deberá solicitar la autorización de apertura del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública – CHIP, a este despacho, así como coordinar con la Subcontaduría de Centralización de la Información los procesos de validación de tal reporte.”.*

\*\*\*



CONCEPTO 20103-141584 del 27-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la venta de inversiones con fines de política
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2905</b> Recaudos a favor de terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Colombiano de Geología y Minería (Ingeominas), de las inversiones que se realizan con los recursos de las regalías que administra.
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de 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)
	<b>Subtema</b>		Inviabilidad de que una entidad contable pública reporte operaciones recíprocas de hechos económicos relacionados con agentes privados. Reporte de operaciones recíprocas por regalías

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Jefe Unidad de Recursos Financieros

Instituto Colombiano de Geología y Minería (Ingeominas)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20103-141584, en la cual consulta sobre los siguientes temas: ¿Cuál es el registro contable que procede cuando se venden los títulos adquiridos como inversiones con fines de política? ¿Cuál es el tratamiento contable que corresponde a la valoración de las inversiones en TES, efectuadas con los recursos administrados por concepto de regalías? y, ¿cómo debe reportarse la operación recíproca de las regalías, teniendo en cuenta que actualmente el sistema de información de la CGN exige el 100% de reporte del valor en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias y que parte de los saldos que quedan sin distribuir son recibidos de terceros, que son mineros, y que no reportan a la Contaduría General de la Nación?. Al respecto, me permito dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1.1 Registro contable de la venta de inversiones con fines de política

El Decreto 1525 de 2008, por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial, establece en los artículos 1 y 61, lo siguiente:

*“Artículo 1°. Para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se les apliquen las disposiciones de orden presupuestal de aquellos, deben invertir sus excedentes de liquidez originados en sus recursos propios, administrados, y los de los Fondos Especiales administrados por ellos, en Títulos de Tesorería TES, Clase “B” del mercado primario adquiridos directamente en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en adelante DGCPTN.*

(...)

*Artículo 61. Las inversiones a que se refiere el presente decreto deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado.”* (Subrayado fuera de texto).

El 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 (RCP), señala en los numerales 4 al 6, el tratamiento contable correspondiente a las inversiones con fines de política, los cuales me permito citar en lo pertinente:

#### *“4. INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.*

*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.*

#### *5. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.*

*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.*

#### *6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.*

(...)

*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 negocia-*

bles. 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.

(...)

Si la entidad debe actualizar las inversiones con fines de política macroeconómica y las disponibles para la venta con base en la Tasa Interna de Retorno, el procedimiento a aplicar es el indicado en este numeral para las inversiones hasta el vencimiento.

(...)

Las inversiones con fines de política se deben actualizar por lo menos el último día de cada mes, registrando sus resultados a esa fecha. En todo caso, cuando se tenga prevista la venta de un título, este debe actualizarse el día anterior y registrar sus resultados en esa fecha. La diferencia entre el valor actualizado y el precio de venta se debe reconocer en las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.” (Subrayado fuera de texto).

## 1.2 Registro contable de la actualización de las inversiones con recursos administrados

El Decreto 3577 de 2004, por el cual se modifica el Decreto 252 de 2004 que reestructura el Instituto Colombiano de Geología y Minería (Ingeominas), en su artículo 12 indica lo siguiente: “Modifíquese el artículo 23 del Decreto 252 de 2004, el cual quedará así:

*Artículo 23. Subdirección de Fiscalización y Ordenamiento Minero. La Subdirección de Fiscalización y Ordenamiento Minero cumplirá, entre otras, las siguientes funciones por delegación del Ministerio de Minas y Energía: (...)*

*7. Liquidar, recaudar, distribuir y transferir las regalías y cualquier otra contraprestación derivada de la explotación de minerales, en los términos señalados en la ley.*

*8. Administrar las regalías, compensaciones y contraprestaciones económicas señaladas en la ley y exigibles con posterioridad al 28 de enero de 2004, derivadas de los contratos, convenios y proyectos que hayan sido recibidos por el Instituto en virtud de las funciones delegadas. (...)*” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 101 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) contenido en el RCP, señala: “Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SINCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto).

En el párrafo 103 del mismo texto normativo se define la característica cualitativa de Confiabilidad, de la siguiente forma: “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.” (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 104, indica sobre la característica de Razonabilidad que: “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).

Con relación a las Notas a los Estados Contables, los párrafos 380 y 381 del PGCP, señalan que deben revelarse situaciones “Relativas a recursos restringidos. Deben revelarse los recursos líquidos, bienes, derechos y obligaciones, así como los ingresos, costos y gastos que en virtud de disposiciones legales tienen destinación específica, los cuales fueron incorporados en la información contable, y

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

El 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 RCP señala, en el numeral 6, las instrucciones correspondientes a la actualización de inversiones con fines de política, tal como se citó en las consideraciones del numeral anterior.

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).

La cuenta 2915-CRÉDITO DIFERIDOS “Representa el valor de los ingresos recibidos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de pasivos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como los ingresos por concesiones y la prima en la colocación de bonos y títulos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

## 2. Reporte de operaciones recíprocas

El párrafo 382 del PGCP define 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).

El numeral 7. Agregación del Formulario CGN2005\_002\_OPERACIONES\_RECIPROCAS, del Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, indica que: “Se denomina operaciones recíprocas a 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).

Por su parte, el numeral 6. Formulario CGN2005\_002\_OPERACIONES\_RECIPROCAS 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, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, puntualiza que este “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, que se puede consultar a través de la página web: [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co)." (Subrayado fuera de texto).

El numeral 7. Descripción y Diligenciamiento de la Variable de Detalle, del mismo procedimiento, precisa lo siguiente: "Entidad recíproca. Corresponde al código institucional y al nombre de la entidad contable pública con quien se generó la operación recíproca. Es una variable donde el reporte de los valores de cada concepto debe efectuarse indicando la(s) respectiva(s) entidad(es) con la(s) cual(es) se ha generado la reciprocidad, que se obtiene de la lista que presenta el sistema." (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

### 1.1 Registro contable de la venta de inversiones con fines de política

En relación con el registro contable de las inversiones con fines de política, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos establece el ciclo completo que incluye el reconocimiento, la actualización y la venta de los títulos que correspondan a esta clasificación.

Así las cosas, los registros contables del reconocimiento y la actualización deben efectuarse conforme lo establece el procedimiento y, en caso de que se tenga prevista la venta, los títulos deben actualizarse el día anterior, de forma tal que el único registro contable a que hay lugar el día de la venta corresponde a la diferencia entre el valor de la venta y el valor actualizado el día anterior, y si, como lo expone en su comunicación, el valor de la venta es superior, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditan las subcuentas 120309-Títulos de Tesorería (TES), de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA y la subcuenta 480587-Utilidad en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

En consecuencia, la posibilidad de reconocer la venta en una forma distinta que incluya un paso que consista en disminuir la subcuenta que registra la actualización, tal como lo sugiere en su oficio, no es procedente toda vez que el mencionado procedimiento establece el tratamiento contable y el Decreto 1525 dispone que estas inversiones en TES se deben valorar y contabilizar a precios de mercado. Por tanto, si la entidad requiere para uso interno o externo información adicional con los valores nominales, valores de compra o venta entre otros, debe establecer los informes internos que le proporcionen información con los requerimientos adicionales a los que les provee el sistema contable.

### 1.2 Registro contable de la actualización de las inversiones con recursos administrados

La Resolución 205 de 2008, que modificó el Manual de Procedimientos del RCP, no indica que las inversiones efectuadas con recursos administrados deban actualizarse con alguna metodología distinta a la definida para la actualización de las inversiones con recursos propios por dos razones fundamentales: 1. Se adquieren títulos similares que son afectados de la misma forma por los riesgos en el mercado y 2. La instrucción del Decreto 1525 tampoco plantea excepciones para los recursos administrados. Por tanto, la metodología de actualización es la misma aplicable a la de las inversiones que se efectúan con los recursos propios.

Ahora bien, teniendo en cuenta las razones que expone, respecto de la dificultad que plantea para la entidad reconocer en los resultados los efectos de la actualización y la venta de los títulos adquiridos con los recursos que administra de las regalías, es factible revisar que el efecto de las actualizaciones se reconozca en los resultados, toda vez que a Ingeominas le corresponde la administración, liquidación y distribución a las entidades territoriales de los recursos correspondientes a las regalías de conformidad con los Decretos citados en las consideraciones. Así las cosas, con base en la característica cualitativa de Confiabilidad, el hecho económico relacionado con que una entidad recaude y administre recursos que no son propios indica que esta situación en sí misma no debe afectar los resultados de la entidad, pero sí deben reconocerse en la forma en que reflejen la realidad económica de la entidad.

Teniendo en cuenta que para el caso de los activos está claro el tratamiento como inversiones con fines de política, para el caso de los pasivos el reconocimiento debe atender a la naturaleza de los recursos, por tanto el reconocimiento debe efectuarse en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. En esta subcuenta también deben reconocerse los efectos de la actualización de las inversiones que se realizan con los recursos de las regalías que administra. En las notas a los estados contables debe proveerse información relacionada con los recursos que administra.

Ahora bien, en su comunicación informa que en reunión con la CGN se sugirió registrar la valoración en un pasivo en lugar de impactar las cuentas de resultados, y el pasivo elegido por el Ingeominas fue la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. Al respecto debe señalarse que no se trata de ingresos de la entidad, por tanto debe procederse a reclasificar el saldo a la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente se debe detallar en los niveles auxiliares la información que permita distinguir entre los recursos distribuidos y los no distribuidos, así como los recursos recaudados y las variaciones por efecto de la actualización y venta de los títulos con el fin de facilitar el control de los mismos y el reporte de las operaciones recíprocas.

## 2. Reporte de operaciones recíprocas

Respecto del tema del reporte de la operación recíproca de las regalías, en primer lugar me permito precisarle que el concepto de operación recíproca, tal como se cita en las consideraciones, corresponde a operaciones que se generan entre entidades contables públicas, no como lo expresa en su comunicación entre privados –los mineros– y la entidad pública; en consecuencia no es posible, por lo señalado en el RCP, que se exija que una entidad contable pública reporte operaciones recíprocas de hechos económicos relacionados con agentes privados.

Y, en segundo lugar, la operación que se requiere reportar es el pasivo que se tiene con las entidades territoriales, que son las beneficiarias de esas regalías y en esencia la operación debería ser reportada 100% con ellas. No obstante, aunque ese es el criterio general existen situaciones, como es este caso, en las cuales se justifica la no exigencia del 100% de la operación, y en forma específica para las regalías existen razones técnicas y jurídicas que no permiten una distribución del 100% de las mismas, y en consecuencia la CGN ha ajustado su sistema de captura de información y para corte correspondiente al último trimestre del 2009, la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS acepta el reporte con menos de 100% del valor.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143104 del 14-05-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1		Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos Inversiones patrimoniales en entidades no controladas
	<b>Subtema</b>		<b>1207</b>	Reconocimiento de una inversión patrimonial que tiene El Ministerio de Hacienda en una entidad pública en donde no supera el 50% de participación, pero a su vez otra u otras entidades del Estado tienen participación adicional en la misma entidad que sumados llegan a tener más del 50% indicado

Doctor

LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO

Coordinador grupo de contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143104, relacionada con las inversiones que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público posee en la Distribuidora del Pacífico- DISPAC, por valor de \$32.775 millones y en Bancóldex S.A. por \$101.736 millones, que representan respectivamente el 24.97% y el 7.85% de participación en el patrimonio de estas Empresas.

Sobre el particular pregunta: "(...) cuál es el procedimiento contable para el registro y clasificación de una inversión patrimonial que tiene el Ministerio de Hacienda en una entidad pública en donde no supera el 50% de participación, pero a su vez otra u otras entidades del Estado tienen participación adicional en la misma entidad que sumados llegan a tener más del 50% indicado.

Debe ser clasificada en la cuenta 1207 Inversiones Patrimoniales en Entidades no controladas por no tener un porcentaje superior al 50%.

O por el contrario se debe clasificar en la cuenta 1208 Inversiones Patrimoniales en entidades Controladas, ya que la nación tiene más del 50%".

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

### CONSIDERACIONES

El 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, RCP, en el numeral 7 indica:

*"7 Inversiones patrimoniales. 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."*

Así mismo, el numeral 8 del procedimiento anotado, en relación con las Inversiones patrimoniales en entidades controladas indica:

*"Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante.*

*El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma."* (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, con respecto a las Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, el numeral 18 del procedimiento en comento, señala:

*"Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima rentabilidad 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).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública tiene una participación superior al 50%, se reconocen en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. Por su parte, las inversiones patrimoniales representadas en títulos participativos clasificados como de baja o mínima rentabilidad o sin ninguna cotización, que no le permiten a la entidad ejercer control en el emisor, se reconocen en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

En consecuencia, las inversiones en acciones que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público posee en la Distribuidora del Pacífico (Dispac S. A.) y en Bancóldex S.A., según el porcentaje de participación, y por no cotizar en bolsa, corresponden a Inversiones patrimoniales en entidades no controladas.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142026 del 19-05-10**

TÍTULO		1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1		Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
		2.1	1207	Inversiones patrimoniales en entidades no controladas
	Subtema			Reconocimiento de inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria

Doctora  
NANCY E. RODRÍGUEZ R.  
Coordinadora Financiera  
Teveandina Ltda.  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142026, relacionada con la valoración de la inversión patrimonial del 70% de participación que Teveandina Ltda posee en Radio Televisión de Colombia (RTVC), Inversión que han venido presentando en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y la actualización del valor en la cuenta 1999-VALORIZACIONES, contra la cuenta correspondiente de patrimonio.

RTVC certifica a 31 de diciembre de 2009 un patrimonio de \$50.850 millones, el cual incluye excedentes del ejercicio por \$24.378 millones, originados principalmente en Transferencias de destinación específica por \$20.234 millones de los cuales, según el porcentaje de participación, corresponderían \$17.065 millones a Teveandina Ltda.

El artículo 97 del Decreto 111 de 1996, establece: "(...) el CONPES impartirá las instrucciones a los representantes de la Nación y sus entidades en las juntas de socios o asambleas de accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o se reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos (...)".

Con documento N° 3467 de marzo de 2010, el CONPES aprobó la distribución de utilidades a 31 de diciembre de 2009 de RTVC, según el cual, de los \$24.378 millones de resultado del ejercicio, \$20.234 millones corresponden a Reserva ocasional por Utilidad en Transferencias no sujetas a distribución (CNTV, Ley 14 de 1991 y Fondo de Comunicaciones) y \$4.144 millones con destino a capitalización a la empresa para ejecución de los Proyectos de desarrollo tecnológico y modernización de la entidad.

De acuerdo con lo anterior y a la conversación sobre las incidencias fiscales, la entidad consulta: "De acuerdo al requerimiento del asesor de la CGN que nos colabora, tendríamos que corregir la información con corte a diciembre 31 de 2009 en el sentido de registrar el 70% de la utilidad, esto es \$17.688.444.489.89 a la cuenta 1208 contra la cuenta 4807, como ingreso. ¿Sería lógico que en Teveandina se registre como ingreso un dinero que nunca se va a recibir?, ¿cuáles serían las implicaciones fiscales que éste registro acarrea?".

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto 3525 de 2004, en el artículo 1° "Autoriza la creación de una entidad descentralizada indirecta cuyos socios serán el Instituto Nacional de Radio y Televisión (Inravisión) y la Administración Postal Nacional (Adpostal) con el carácter de sociedad entre entidades públicas, del Orden Nacional".

El Decreto 4691 de 2005 dispuso en el artículo 2°, adicionase el artículo 39 del Decreto 3550 de 28 de octubre de 2004, el cual quedará así: "(...)

*La participación que tenía Inravisión en los canales regionales pasará a la Nación-Ministerio de Comunicaciones.*

*Tránsfere a la Sociedad Comercial Canal Regional de Televisión Teveandina Limitada, entidad descentralizada del orden nacional, las acciones que posee el Instituto Nacional de Radio y Televisión (Inravisión) en Liquidación en la Sociedad Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC)".*

El artículo 97 del Decreto 111 de 1996, (Estatuto Orgánico del Presupuesto), establece: "(...) Las utilidades de las empresas industriales y comerciales societarias del Estado y de las sociedades de economía mixta del orden nacional, son de la Nación en la cuantía que corresponda a las entidades estatales nacionales por su participación en el capital de la empresa.

*El CONPES impartirá las instrucciones a los representantes de la Nación y sus entidades en las juntas de socios o asambleas de accionistas sobre las utilidades que se capitalizarán o se reservarán y las que se repartirán a los accionistas como dividendos."*

El 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, RCP, en el numeral 7 indica:

*"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."*

El numeral 18 del procedimiento en comento, señala con respecto a las inversiones patrimoniales en entidades no controladas:

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

*De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe". (Subrayado fuera de texto).*

Con respecto a la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, el numeral 20 del procedimiento relativo al reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, indica:

*"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."*

(...)

*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 o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).*

*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).*

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública describe la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS:

"(...).

*Excepcionalmente, deberán registrarse las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria, y su clasificación sea de alta o media bursatilidad."*

Por otra parte, 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".

## CONCLUSIÓN

Mediante Decreto 3525 de 2004, el Gobierno Nacional autorizó la creación de la entidad Radio Televisión de Colombia (RTVC), constituida como entidad descentralizada indirecta, cuyos socios fueron Inravisión y Adpostal.

Con el Decreto 4691 de 2005, la participación que Inravisión tenía en los canales regionales pasó a ser propiedad del Ministerio de Comunicaciones, además transfirió a Teveandina, Empresa Industrial y Comercial del Estado, la participación del 70% que tenía Inravisión en RTVC al momento de su liquidación.

Conforme a lo anotado, si bien la participación de Teveandina representa el 70% del Patrimonio de RTVC, el hecho de que sea el CONPES quien tiene la facultad para determinar la política en materia de distribución de utilidades, limita las facultades de Teveandina en relación con el control, o la influencia importante en las decisiones de RTVC, circunstancia que conlleva a clasificar contablemente la participación de Teveandina en RTVC, como Inversiones patrimoniales en entidades no controladas.

En consecuencia, esta inversión deberá reclasificarse a la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y para la actualización corresponderá reconocer la valorización cuando la hubiera, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida cuando la hubiera, se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Para efectos de la actualización, ella surge de la comparación del costo de la inversión frente al valor intrínseco.

De otra parte, si hubiera lugar 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).

De conformidad con lo indicado, al clasificar la inversión de Teveandina en Radio Televisión de Colombia (RTVC), como Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, no aplicaría registrar la actualización en las cuentas, 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, como tampoco la cuenta 4807-UTILIDAD POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Es pertinente anotar, que según la Ley 298 de 1996, la CGN emite conceptos relacionados con la normatividad contable pública, y como no es competente para resolver temas fiscales, sugerimos dirigirse a la entidad correspondiente, como es la Dirección de Impuestos Nacionales, si después de esta respuesta en materia contable, persisten las dudas en relación con los aspectos de orden tributario.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142483 del 09-06-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos	
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la actualización de las acciones que la Universidad de los Llanos recibió en donación de la Empresa Acosinu, clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas	
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1920</b>	Bienes entregados a terceros
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del valor de un predio, del cual la Universidad de los Llanos posee un porcentaje de su propiedad.	
<b>3</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>	
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Recursos naturales no renovables	
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que la Universidad de los Llanos aplique los criterios definidos en el capítulo IV del Manual de Procedimientos del RCP, relativo al reconocimiento y revelación de recursos naturales no renovables	

Doctora  
 ANA STELLA NOVOA ROZO  
 Universidad de los Llanos  
 Villavicencio (Meta)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142483, en la cual consulta: 1. El procedimiento para actualizar las acciones que la Universidad recibió en donación de la Empresa Acosinu. 2. ¿La Universidad debe realizar avalúo a un predio del cual es dueña del 22.75%, considerando que se efectuó avalúo al resto de los bienes del grupo y a este no? 3. La Universidad no registra en su contabilidad recursos naturales correspondientes a los indicados en el capítulo IV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**
**1. Procedimiento para la actualización de la Inversión.**

El Capítulo I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorpora el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, el cual establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento y actualización de las inversiones de administración de liquidez, con fines de política y patrimoniales, así como los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos. Para el correcto reconocimiento de cada una de las inversiones, debe atenderse a las definiciones indicadas en el Procedimiento, como son:

*"1. Inversiones de administración de liquidez: Las inversiones de administración de liquidez comprenden los recursos colocados en títulos de deuda o participativos, de entidades nacionales o del exterior, así como los instrumentos derivados, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones del precio a corto plazo." (Subrayado fuera de texto).*

*"4. Inversiones con fines de política: 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." (Subrayado fuera de texto).*

*"7. Inversiones patrimoniales: "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).*

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

Así mismo, para el reconocimiento y actualización de este tipo de inversiones, el mencionado procedimiento indica:

*"19. 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 INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los dividendos y participaciones se reconocen debitando la subcuenta 147043-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480527-Dividendos y participaciones, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Las ganancias distribuidas, generadas con anterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS." (Subrayado fuera de texto).*

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

*Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.*

La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). (...).” (Subrayado fuera de texto).

## **2. Actualización del valor de un predio, del cual la Universidad posee un porcentaje de su propiedad.**

La Universidad realizó la actualización de los bienes inmuebles de su propiedad, a excepción de un bien en el cual tiene una participación de la propiedad, en el 22.75%.

La Norma Técnica relacionada con las Propiedades, planta y equipo de que trata el Plan General de Contabilidad Pública en el párrafo 165, determina: *“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, (...).”*

De otra parte, la Norma Técnica del Plan General de Contabilidad Pública, correspondiente a Otros Activos, en el párrafo 198 indica: *“Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo, según corresponda. (...).”*

## **3. Reconocimiento de recursos naturales no renovables, según lo indicado por el capítulo IV del Manual de Procedimientos del RCP.**

El artículo 102 de la Constitución Política de Colombia establece que: *“El territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenecen a la Nación.”* (Subrayado fuera de texto).

Con la expedición del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 354 del 05 de septiembre de 2007, los criterios para el reconocimiento de los recursos naturales y del ambiente cambiaron y en la actualidad, la regulación sólo se refiere a los recursos naturales no renovables.

En este sentido, el párrafo 184 del numeral 9.1.1.7 de la norma técnica relativa a los recursos naturales no renovables del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala *“Los recursos naturales no renovables son bienes que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación, y no son susceptibles de ser reemplazados o reproducidos por otros de las mismas características. Incluye las inversiones orientadas a su explotación.”* (Subrayado fuera de texto).

Además, el párrafo 188 del mismo texto normativo, indica que *“Los recursos naturales no renovables y las inversiones se revelan atendiendo la actividad de explotación y las características del recurso natural.”*

En desarrollo de la norma técnica, el Manual de Procedimientos incorpora el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos, el cual señala:

*“1. Reconocimiento de los Recursos Naturales no Renovables. Los descubrimientos de recursos naturales no renovables durante el periodo contable deben reconocerse con base en las metodologías de reconocido valor técnico, expedidas por la autoridad competente, y revelarse en la información de la entidad contable pública encargada del diseño de la política minera y energética. (...).”* (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

### **1. Procedimiento para la actualización de la inversión.**

Según lo indicado en las consideraciones, la inversión que la Universidad posee en Acosinu, y que corresponde al 0.09024% del total del patrimonio de esta empresa, debe registrarse como inversión en entidades no controladas, por lo que es necesario reclasificar la subcuenta 120201-Acciones Ordinarias, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, a la subcuenta 120751-Entidades privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

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 actualización de las Inversiones en entidades no controladas, cuando presentan valorización, se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, 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).

### **2. Actualización del valor de un predio, del cual la Universidad posee un porcentaje de su propiedad.**

En consideración a que el bien no es utilizado por la entidad contable pública en la prestación de servicios, ni como sede administrativa, para este caso en particular, debe reclasificarse por su valor en libros a la subcuenta 192090-Otros bienes entregados a terceros, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a los cuales si bien no les aplica la actualización, son objeto de amortización durante la vida útil estimada de los bienes, debitando la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

### **3. Reconocimiento de recursos naturales no renovables, según lo indicado por el capítulo IV del Manual de Procedimientos del RCP.**

De la normativa contable señalada en las consideraciones, se colige que a partir del 01 de enero de 2007, el reconocimiento de los recursos naturales no renovables, le corresponde al Ministerio de Minas como entidad contable pública encargada de la política minero-energética, autorizada para registrar los recursos naturales no renovables, tales como las minas y los yacimientos, por lo que no es pertinente que la Universidad de los Llanos aplique este procedimiento.

\*\*\*



<b>CONCEPTO 20106-144377 del 10-08-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de una disminución por “intereses – diferencial de tasa de operaciones de cobertura” del Fondo de Reserva de Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH)

Doctor  
 LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20106-144377, en la cual consulta sobre el registro adecuado para el reconocimiento de una disminución por “intereses – diferencial de tasa operaciones de cobertura” del Fondo de Reserva de Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH).

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 145 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) al referirse a la norma técnica relativa a las inversiones e instrumentos derivados establece: “(...) los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos serán objeto de reconocimiento y actualización, empleando metodologías de reconocido valor técnico”.

Adicionalmente, los incisos primero y segundo del numeral 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos indica que: “En los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, tanto

*el derecho como la obligación se actualizan con base en metodologías de reconocido valor técnico. (...).*

*Si como resultado de la actualización la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos de derivados y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos de derivados (CR), de la cuenta 1217-Instrumentos derivados con fines de cobertura de activos. La diferencia se registra como gasto en la subcuenta 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por utilidad si existiere.*

**CONCLUSIÓN**

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que el registro adecuado para el reconocimiento de una disminución de la cobertura denominada Fondo de Reserva de Estabilización de la Cartera Hipotecaria originada por diferencial de tasa de cambio es la indicada en el segundo inciso del numeral 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, transcrito en los considerandos.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-145939 del 23-09-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Policía Nacional de las inversiones forzosas en Títulos de Tesorería (TES), realizadas con excedentes de liquidez
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL-PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Conservación de las notas de contabilidad

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

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20108-145939 mediante la cual consulta "1.(...) la cuenta contable que debe utilizar la Policía Nacional para registrar las inversiones forzosas en Títulos de Tesorería (TES), con los excedentes de liquidez (...)" (Subrayado fuera del texto), y "2.(...) si las notas de contabilidad que se realizan por ajustes y/o reclasificaciones deben imprimirse y de manera física adjuntarse a la información contable generada de manera mensual en la institución, o por el contrario pueden ser consultadas por los entes de control cuando lo requieran, (...)" (Subrayado fuera de texto).

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

#### 1. Reconocimiento de las inversiones con fines de política en títulos de deuda.

El Decreto 1525 del 9 de mayo de 2008, por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial, en su artículo 1 dispone que: "Para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se les apliquen las disposiciones de orden presupuestal de aquellos, deben invertir sus excedentes de liquidez originados en sus recursos propios, administrados, y los de los Fondos Especiales administrados por ellos, en Títulos de Tesorería (TES), Clase "B" del mercado primario adquiridos directamente en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en adelante DGCPTN." (Subrayado fuera de texto).

"**PARÁGRAFO 1º.** Las inversiones en Títulos de Tesorería (TES), Clase "B" del mercado primario deberán pactarse con la DGCPTN."

Por lo tanto, el artículo 55 del mismo texto define los excedentes de liquidez como "(...) 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."

Ahora, con relación al punto sobre las inversiones con fines de política, es pertinente precisar en el 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, señala en su numeral 4 que: "(...) Las inversiones efectuadas en cumplimiento de políticas macroeconómicas

corresponden a los títulos de deuda adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal." (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA: "Representa el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición."

Según la dinámica de dicha cuenta, la contrapartida corresponde: "(...) a las subcuentas de las cuentas 1105-CAJA, 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y para efectos de actualización, la cuenta 4805-FINANCIEROS."

#### 2. Conservación de las notas de contabilidad

La Ley General de Archivos, en su artículo 19 Título IV establece que: "SopORTE Documental. Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos: (...) Realización de estudios técnicos para la adecuada decisión, teniendo en cuenta aspectos como la conservación física, las condiciones ambientales y operaciones, la seguridad, perdurabilidad y reproducción de la información contenida en estos soportes (...)" (Subrayado fuera de texto), y en el párrafo 1 del mismo texto establece: "Los documentos reproducidos por los citados medios, gozarán de la validez y eficacia del documento original, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la leyes procesales y se garantice la autenticidad, integridad e inalterabilidad de la información."

De acuerdo con el párrafo 336 de las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública "Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate."; por lo tanto el párrafo 337 del mismo texto normativo establece que: "Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabili-

*dad, 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).

Así mismo, en cuanto a la tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, el párrafo 351 establece: *“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. (...)”* y el párrafo 354 del mismo texto normativo establece con respecto a la exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad que: *“(...) 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).

## CONCLUSIÓN

De la normativa señalada se concluye que:

### 1. Reconocimiento de las inversiones con fines de política en títulos de deuda.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 1525 de 2008 los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden

nacional a las cuales les aplican las disposiciones de orden presupuestal, deben invertir sus excedentes de liquidez en Títulos de Tesorería (TES) clase B; y, por lo tanto, deben registrar estas inversiones en la subcuenta 120309-Títulos de Tesorería (TES), de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, considerando que allí se registran las inversiones que son adquiridas forzosamente o mediante convenios de suscripción.

### 2. Conservación de las notas de contabilidad

De los antecedentes se concluye que los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden elaborarse y conservarse mediante cualquier medio técnico, siempre que se garantice su acceso e integridad. En ese sentido, es viable que la Policía Nacional emita y conserve, de manera electrónica, los soportes, comprobantes y libros de contabilidad en cumplimiento de la Ley General de Archivo y de lo establecido en los párrafos 337, 351 y 354 del Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo tanto, los documentos que se generen y conserven en la forma de mensajes de datos, deben poder reproducirse en forma impresa cuando así lo exijan las autoridades y para los fines que estas lo consideren.

\*\*\*

## CONCEPTO 201010-147596 del 01-12-10

1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio de la venta de Títulos de Tesorería (TES) clase B

Doctora  
MARIA TERESA PARDO CAMACHO  
Directora Administrativa y Financiera  
Superintendencia de Industria y Comercio  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación trasladada por competencia a esta entidad por el Ministerio de Hacienda Crédito Público y radicada con el número 201010-147596, en la que informa que en desarrollo de la auditoria gubernamental que adelantó la Contraloría General de la República a la Superintendencia, la comisión auditora efectuó una observación por pérdida en venta de Títulos de Tesorería (TES) clase B, pérdida que se determinó al comparar el valor de adquisición con el precio de venta de los mismos.

Adicionalmente, informa que la comisión auditora omitió en su cálculo el valor del interés pagado a la entidad por vencimiento de cupones, razón por la cual la Superintendencia considera que ninguno de los títulos dio origen a una pérdida.

Igualmente nos informa que la Superintendencia le explicó reiteradamente a la comisión auditora que estas inversiones son registradas en la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA por el valor de adquisición, el cual incluye el valor nominal y los intereses acumulados de los cupones pendientes de cobro en el momento de la compra, que dichas inversiones son actualizadas mensualmente y que durante la tenencia de los títulos, esta cuenta se acredita por el valor de los intereses cobrados por el vencimiento de los cupones.

Por lo anterior, la Superintendencia considera que el valor de referencia a comparar con el de la venta, es el reflejado en los libros de contabilidad en el mismo momento y no el valor original de adquisición.

Con base en la información suministrada se consulta:

1. Si el procedimiento que utilizó la Superintendencia para reconocer las inversiones es el correcto.
2. Si el procedimiento utilizado por la comisión auditora para determinar la pérdida se ajusta al marco legal y financiero que regula estas inversiones.
3. Si es posible obtener de parte de la Subdirección de Financiamiento Interno de la Nación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público o de otra dependencia o entidad, certificación de que en la venta de estos títulos no se presentó pérdida, teniendo en cuenta que todas las transacciones se realizaron directamente con la Dirección General de Crédito Público.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El Numeral 144 del Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), con relación a la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de las inversiones establece que:

*“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.”

En desarrollo de dicha norma técnica, 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 (RCP), en el numeral 4 al referirse a las inversiones con fines de política, establece:

*“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 relación al reconocimiento y actualización de dichas inversiones los numerales 5 y 6 del procedimiento, prescriben lo siguiente:

*“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.*

#### 6. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA.

(...)

*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.*

(...)

*Las inversiones con fines de política se deben actualizar por lo menos el último día de cada mes, registrando sus resultados a esa fecha. En todo caso, cuando se tenga prevista la venta de un título, este debe actualizarse el día anterior y registrar sus resultados en esa fecha. La diferencia entre el valor actualizado y el precio de venta se debe reconocer en las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.”*

#### CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

1. El criterio utilizado para la clasificación de las inversiones como inversiones con fines de política en títulos de deuda, el reconocimiento por su costo histórico, la disminución del valor de la inversión con el pago en efectivo de los intereses y la actualización mensual, según se describe en su comunicado, está de conformidad con el RCP.

No obstante, en su comunicación no se indica cuál es la metodología que la entidad utiliza para la actualización ni tampoco se expresa si las inversiones fueron actualizadas el día anterior a su venta. Lo cual es relevante, toda vez que de conformidad con lo establecido por el procedimiento, se busca que las inversiones se mantengan actualizadas al valor razonable.

2. La Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para determinar los procedimientos que deben utilizar las entidades de control para determinar las posibles pérdidas en las negociaciones de inversiones. Sin embargo, se precisa que la norma técnica y el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura se desarrollaron con el propósito de que la información se aproxime a la realidad económica de los hechos reconocidos.

3. La CGN tampoco es competente para certificar si en la venta de los títulos se presentó pérdida. No obstante, con base en la información suministrada en su comunicado se puede inferir que al aplicar el procedimiento contablemente definido en el RCP, los títulos negociados debieron registrar utilidades netas y no pérdidas contables.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147660 del 02-12-10**

CONCEPTO 201010-147660 del 02-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimientos para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de la participación patrimonial que tiene la Nación en Bancoldex S. A. y en la Empresa Distribuidora del Pacífico (DISPAC) S. A. ESP

Doctor

MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA

Subdirector Financiero

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147660, en la cual consulta si la o si por el contrario deben revelarse como una inversión controlada considerando que en su conjunto es la Nación el mayor accionista quien, en consecuencia, ejerce el control, y además para guardar coherencia con lo reflejado por los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo, y Minas y Energía, aplicar igual método de valoración y reflejar en el Balance consolidado de la Nación dicha participación de manera uniforme. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El numeral 7 del Capítulo I, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en relación con las inversiones patrimoniales, señala que: *“Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 8 del mismo texto normativo, expresa en relación con las inversiones en entidades controladas, que: *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante”*. (Subrayado fuera de texto).

*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.*

*El control conjunto es el acuerdo de compartir el control sobre una entidad mediante un convenio vinculante.*

*Por su parte, la influencia importante es la facultad que tiene una entidad contable pública, con independencia de que el porcentaje de participación en el capital social no sea suficiente para tener el control, de intervenir en la definición y orientación de las políticas financieras y operativas de otra entidad, con el fin de obtener beneficios de las actividades de la misma. Esta facultad se fundamenta en la relación entre el inversionista y la entidad asociada. La existencia de influencia importante se manifiesta, por lo general, en una o más de las siguientes formas:*

*a) Representación en la junta directiva u órgano rector equivalente de la entidad asociada;*

*b) Participación en los procesos de formulación de políticas;*

*c) Transacciones importantes entre el inversionista y la entidad asociada;*

*d) Intercambio de personal directivo, o*

*e) Suministro de información técnica esencial.*

*La entidad sobre la cual se ejerce el control se denomina entidad controlada, la entidad en la que se comparte el control se denomina entidad bajo control conjunto, y la entidad sobre la cual se ejerce influencia importante se denomina entidad asociada”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 18 del citado Manual de Procedimientos, en relación con las inversiones en entidades no controladas, establece que: *“Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario.*

*De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe”*. (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) ejerce influencia importante en Bancoldex S. A. y en la Empresa Distribuidora del Pacífico (DISPAC) S. A. ESP, los títulos participativos que posea en tales entidades se consideran inversiones patrimoniales en entidades controladas para efectos del reconocimiento y revelación de la información contable pública. En ese caso, estas inversiones se reconocen por el costo histórico en el momento de su adquisición y se actualizan aplicando el método de participación patrimonial, conforme a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

En caso de inexistencia de influencia significativa, estos títulos deben reconocerse y actualizarse aplicando el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, conforme al procedimiento señalado en las consideraciones.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148619 del 13-12-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de las inversiones en entidades con participación minoritaria, con independencia de que otra entidad del Estado posea participación mayoritaria

Doctor

JORGE CASTAÑEDA MONROY

Contador General de Bogotá D. C.

Secretaría de Hacienda Distrital

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 201011-148619, en la que consulta:

¿Cuál debe ser el método de reconocimiento y actualización de las inversiones patrimoniales por parte de las entidades del Estado que poseen participaciones patrimoniales minoritarias, en los casos que otra entidad del estado posee la participación mayoritaria?, y

¿Cuál es el procedimiento utilizado por la Contaduría General de la Nación (CGN), para eliminar la reciprocidad por concepto de inversiones patrimoniales controlantes en el proceso de consolidación?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que el proceso de consolidación de la información contable publica adelantado por la CGN, es responsabilidad de la Subcontaduría de Consolidación de la Información, hemos dado traslado de la pregunta 2 de su consulta a dicha dependencia para que se absuelva su inquietud. Adjunto copia del oficio remitido.

Con relación al método de reconocimiento y actualización de las inversiones en entidades públicas no controladas, el numeral 144 del Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que:

*“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.”*

En desarrollo de lo anterior, 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 (RCP), en el numeral 18 al referirse a las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, establece:

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

Con relación a estas inversiones los numerales 19 y 20 del citado procedimiento, establecen:

*“19. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.*

*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.*

(...)

*20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.*

*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.*

(...)

*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).

### CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Las inversiones patrimoniales en entidades con participación minoritaria deben reconocerse por el método del costo, independientemente que otra entidad del Estado posea una participación mayoritaria. La actualización de estas inversiones se debe efectuar mediante la comparación de su costo con el valor intrínseco o la cotización en bolsa, según corresponda.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-149148 del 20-12-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>4805</b> <b>5805</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos Financieros Financieros
	<b>Subtema</b>			Reconocimiento contable de la venta de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, teniendo en cuenta si se presentan utilidades o pérdidas

Doctora  
GLORIA INÉS MUÑOZ ZULUAGA  
Profesional Especializada en Contabilidad  
Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas (Inficaldas)  
Manizales (Caldas)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-149148, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"Inficaldas posee una participación accionaria del 20.27% equivalente a 38.577.491 acciones en la firma Terpel del Centro, registradas en nuestra contabilidad de acuerdo al valor intrínseco certificado el 31 de octubre de 2010 así:*

120751 Inversiones en entidades privadas	\$3.273.300.111.35
199936 Valorizaciones en Entidades Privadas	83.364.400.727.17
320801 Capital fiscal	3.273.300.111.35
324036 Valorizaciones en entidades privadas	83.364.400.727.17

Mediante la ordenanza N°. 602 de agosto 11 de 2008, modificada por la 617 del 27 de enero del 2009 la Honorable Asamblea Departamental de Caldas autorizó la enajenación de dichas acciones.

La valorización de las acciones arrojó un valor de \$3231 por acción, equivalente a \$124.643.873.421 certificados por la Compañía General de Inversiones, suma mínima por la cual se pretende vender".

Por lo anterior, consulta cuál es el registro contable a realizarse para la venta de dichas acciones.

**CONSIDERACIONES**

Los numerales 18, 19 y 20 del Capítulo I, del Título I, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en relación con las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, señala que:

*"18. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.*

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

*De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción, se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe.*

*19. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.*

*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 INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los dividendos y participaciones se reconocen debitando la subcuenta 147043-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480527-Dividendos y participaciones, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Las ganancias distribuidas, generadas con anterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.*

*20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.*

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

*Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.*

*La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPE-*

*RÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES, y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).*

*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”.*

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

En ese sentido, la inversión realizada por Inficaldas en Terpel del Centro S. A., debe ser reconocida en la subcuenta 120755-Sociedades de economía mixta, y no en la subcuenta 120751-Entidades privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe reclasificar los saldos reconocidos en la subcuenta 120751-Entidades privadas, a la subcuenta 120755-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, con el fin de que la contabilidad revele la nueva condición de la inversión realizada, acorde con la naturaleza de la entidad emisora una vez formalizada la calidad de accionista de Inficaldas, y la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Adicionalmente, la entidad debe reclasificar los saldos de la subcuenta 199936-Inversiones en entidades privadas, a la subcuenta 199934-Inversiones en sociedades de economía mixta, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Así mismo, debe reclasificar los saldos de la subcuenta 324036-Inversiones en entidades privadas, a la subcuenta 324034-Inversiones en sociedades de economía mixta, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

De otra parte, el procedimiento contable para el reconocimiento de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, establece el procedimiento para el registro de la adquisición y posterior actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas.

Así las cosas, con base en el procedimiento señalado y los registros efectuados por la entidad, una vez realizada la venta de las acciones de la sociedad Terpel del Centro S. A., se pueden presentar dos escenarios a saber:

a) Si el valor de venta de las acciones es superior al valor en libros

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 120755-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. La diferencia se reconoce mediante un crédito en la subcuenta 480588-Utilidad en negociación y venta de inversiones en títulos participativos, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Adicionalmente, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 324034-Inversiones en sociedades de economía mixta, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito en la subcuenta 199934-Inversiones en sociedades de economía mixta, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

b) Si el valor de venta de las acciones es inferior al valor en libros

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 120755-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. La diferencia se reconoce mediante un débito en la subcuenta 580572-Pérdida en negociación y venta de inversiones en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

Adicionalmente, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 324034-Inversiones en sociedades de economía mixta, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito en la subcuenta 199934-Inversiones en sociedades de economía mixta, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

\*\*\*



**CONCEPTO 201012-149325 del 20-12-10**

CONCEPTO 201012-149325 del 20-12-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
			Reconocimiento por parte de Idesan del traslado de propiedad de bienes tales como acciones, participaciones o aportes y activos fijos solicitados al departamento de Santander para fortalecer patrimonialmente al Instituto

Doctor

ANDRÉS SOLANO AGUILAR

Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (Idesan)

Bucaramanga (Santander)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201012-149325, en el cual consulta el tratamiento contable del traslado de propiedad de algunos bienes (acciones, participaciones o aportes y activos fijos) que fueron solicitados al departamento para fortalecer patrimonialmente al Instituto.

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

**CONSIDERACIONES**

1. Traslado de acciones, participaciones o aportes entre entidades contables públicas.

El párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala que el costo histórico: *“Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el 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, en diferentes numerales establece:

**7. Inversiones patrimoniales.** *“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”.*

**9. Reconocimiento de inversiones patrimoniales en entidades controladas.** *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que este sea menor que el valor intrínseco. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS (...)”.*

**19. Reconocimiento de inversiones patrimoniales en entidades no controladas.** *“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 (...)”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos 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”.*

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *“5. El valor de los bienes y derechos trasladados a otras entidades contables públicas”.* (Subrayado fuera de texto).

También, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, como: *“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 de texto).

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: "1. Valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable".

## 2. Traslado de activos fijos entre entidades contables públicas.

En relación con el tratamiento contable de traslados de activos fijos, 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 Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, define el tratamiento contable que debe darse en lo relacionado con el traslado de bienes entre entidades contables públicas.

## CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones se concluye:

### 1. Traslado de acciones, participaciones o aportes entre entidades contables públicas.

Con respecto al tratamiento contable de las acciones cedidas o trasladadas, tratándose de una entidad de gobierno general la que entrega, se debita la subcuenta 310502-Departamento, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y se acredita la subcuenta respectiva de las cuentas 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, o 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, según corresponda.

El Instituto que recibe efectúa el reconocimiento con un débito en las subcuentas respectivas, de las cuentas 1202-INVERSIONES ADMINISTRA-

CIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, o 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

### 2. Traslado de activos fijos 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 Gobernación 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 310502-Departamento, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. 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 Instituto 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 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

\*\*\*

## CONCEPTO 201011-148909 del 22-12-10

CONCEPTO 201011-148909 del 22-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Policía Nacional de los aportes y rendimientos al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP

Teniente Coronel  
NELSON GUAIDIA AMÉZQUITA  
Jefe Oficina Contaduría General  
Policía Nacional  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148909 en la cual nos informa que las Empresas Municipales de Cali (EMCALI), en algunas cláusulas de los contratos de condiciones uniformes de acueducto, alcantarillado, energía y telecomunicaciones establece que de conformidad con lo señalado 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 un aporte al Fondo de Capitalización Social correspondiente al 2% del valor de la factura. Es de anotar que dichos aportes son administrados por una fiduciaria, la cual, a la fecha de redención de los certificados de aportes, deberá devolver a los usuarios los recursos y que EMCALI no expide ningún título o documento que respalde los aportes efectuados por los usuarios a dicho Fondo.

Por lo anterior, solicita que se le indique el procedimiento contable que debe seguir la Policía Nacional para el reconocimiento de estos recursos.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Sobre este tema en particular, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el expediente 200910-135259 del 17 de Noviembre de 2009, del cual anexo copia, en el cual se concluyó: " (...) 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".

En lo relacionado con los certificados representativos del aporte, las cláusulas 48.1 y 48.2 del capítulo VII del Contrato de Condiciones Uniformes del Servicio Público Domiciliario de Energía Eléctrica, establece:

**“48.1 CERTIFICADOS REPRESENTATIVOS DEL APORTE:** *La Fiduciaria encargada del manejo de la cuenta específica del Fondo de Capitalización Social expedirá el certificado representativo de los aportes efectuados por los usuarios, el año inmediatamente anterior. Este certificado 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.*

**48.2 PROCEDIMIENTO PARA LA EMISIÓN DE LOS CERTIFICADOS:** *La Fiduciaria, durante el primer trimestre de cada año calendario, emitirá los respectivos Certificados a cada uno de los usuarios que hayan aportado al Fondo de Capitalización Social durante el año inmediatamente anterior, los cuales serán entregados por EMCALI”. (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivos del Sistema de 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*”.

Los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los documentos soporte, señalan:

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

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

Los numerales 3.2 y 3.7 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, establecen:

**“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.*

(...)

*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.*

**3.7. Soportes documentales.**

*La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública debe estar respaldada 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)*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los aportes al Fondo de Capitalización Social de EMCALI EICE ESP, deben reconocerse con base en el documento que soporta la existencia de un derecho cierto para la entidad mediante un débito en 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, dado 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 periodos 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.

En lo relacionado con la expedición de los certificados que soportan los aportes efectuados por los usuarios al Fondo de Capitalización Social, dado que le corresponde a la entidad establecer los requisitos que deben cumplir los diferentes documentos soporte de conformidad con las disposiciones legales que le apliquen a dichos documentos y a los demás criterios definidos por la entidad que le permitan el registro de las operaciones, corresponde a la Policía Nacional definir con la fiduciaria que administra los recursos si el documento soporte idóneo para el reconocimiento contable de los aportes efectuados al Fondo corresponde a las facturas en las cuales se liquida y cancela el aporte o al certificado emitido por la fiduciaria.

\*\*\*

## 2. PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL A FAVOR DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES Y ÁREAS METROPOLITANAS

### CONCEPTO 20107-144668 del 06-08-10

1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	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
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de CORPONOR del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de acuerdo con las declaraciones tributarias liquidadas por los municipios o los actos administrativos en firme

Doctora

CECILIA REYES UMBARILA

Profesional especializada – Contadora

Corporación Autónoma Regional de Norte de Santander (CORPONOR)

Cúcuta (Santander del Norte)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-144668, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“la Corporación asignó una cuenta bancaria para el manejo del Porcentaje y Sobretasa Ambiental, la cual es utilizada por los municipios permanentemente o diariamente consignando lo recaudado por este concepto, y los informes son remitidos mensualmente o trimestralmente conforme lo establece la Ley 99 de 1993. La situación que se presenta es que con los informes recibidos se adjuntan las consignaciones efectuadas en nuestra cuenta bancaria y la Corporación realiza la incorporación afectando directamente la cuenta 1110 Depósitos en instituciones financieras contra el ingreso a la 411060, si se presenta el valor consignado es inferior al recaudado según informe, la Corporación realiza el correspondiente registro a la cuenta 140159 contra la cuenta del ingreso 411060”*.

Por lo anterior, solicita concepto respecto al criterio que tiene la Corporación en relación con que el registro señalado en el párrafo anterior se efectúe con base en el valor recaudado y no con base en el valor facturado por el mismo.

### CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) define el principio de contabilidad pública de la causación o devengo como: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 119 del mismo texto normativo define el principio de contabilidad pública de la medición como: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, (...)”* (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el párrafo 120 establece en relación con el principio de prudencia que: *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna”*.

El párrafo 264 del Marco Conceptual, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que *“Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el 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. 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 numeral 3º del Capítulo II, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente al 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, señala que *“Con base en la información suministrada por los municipios y distritos, las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas reconocerán el ingreso por concepto del porcentaje o sobretasa ambiental al impuesto predial debitando la subcuenta 140159- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411060- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS.*

*El recaudo de los valores girados por los municipios y distritos se registra debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 140159- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 1401- NO TRIBUTARIOS”*.

De otra parte, el numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008, que define 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).

### CONCLUSIÓN

De conformidad con lo señalado en las consideraciones expuestas, CORPONOR debe reconocer los ingresos por concepto del porcentaje y sobretasa ambiental con base en la información suministrada por el municipio, la cual se basa en las declaraciones tributarias o actos administrativos

en firme, y en consecuencia la información enviada por el municipio se constituye en el documento soporte que establece el derecho de cobro a que tiene derecho la Corporación, por lo cual no es viable que la entidad reconozca el ingreso con base en lo recaudado, toda vez que esto iría en contra del principio de contabilidad pública de causación, conllevando a que la entidad subestime sus ingresos.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147212 del 11-10-10

CONCEPTO 20109-147212 del 11-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para el reconocimiento del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial a favor de las corporaciones Autónomas Regionales y Áreas Metropolitanas
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Anorí de la sobretasa ambiental al impuesto predial con destino a Corantioquia

Doctora  
MARGARITA F. LOPERA  
Contadora  
Municipio de Anorí  
Anorí (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20109-147212, en el cual consulta si la sobretasa ambiental que cobra un ente público a favor de Corantioquia se debe registrar en las rentas por cobrar utilizando las subcuentas 130507-Impuesto predial unificado y 131007-Impuesto predial unificado.

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

### CONSIDERACIONES

El numeral 2 del Capítulo II del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala el 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, y determina que "Los municipios y distritos reconocerán contablemente la parte del impuesto predial que les corresponde, para lo cual, en el momento de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, se debita la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y se acredita la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos, sin sobreestimarlos, es decir, deben restar del valor total del impuesto liquidado el valor que equivale al porcentaje, y en el caso de la sobretasa, sólo se reconocerá como ingreso lo correspondiente al impuesto predial". (Subrayado fuera de texto).

Estas entidades contables públicas reconocerán en cuentas de orden de control el valor de la sobretasa o porcentaje, debitando la subcuenta 991523-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939015-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

En el evento en que el recaudo de los recursos por parte de los municipios y distritos se produzca en la misma vigencia de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme, u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, estas entidades deben registrar un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el total de los recursos recauda-

dos, un crédito a la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, por el valor causado previamente, y un crédito a la subcuenta 290518-Recaudos del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor que corresponde a las corporaciones autónomas regionales o a las áreas metropolitanas, sea en forma de porcentaje o sobretasa, según el caso.

Si el recaudo se produce en una vigencia diferente a la que corresponde la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme, u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, los municipios y distritos deben registrar un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en las subcuentas 131007-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, y 290518-Recaudos del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

De igual forma, en el momento del recaudo o cuando la renta se extinga por causas diferentes al pago, debe procederse a descargar los valores a favor de las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas de las cuentas de orden acreedoras, para lo cual deben registrar un débito en la subcuenta 939015-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991523-Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Dado que los recursos recaudados correspondientes al porcentaje o sobretasa al impuesto predial deben mantenerse en cuenta separada, los municipios y distritos llevarán el control en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, a través de códigos auxiliares, según la estructura del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. (...).

Adicionalmente, debe garantizarse el adecuado flujo de información hacia las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas para que éstas efectúen los registros contables correspondientes, de tal manera que les permita obtener una información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los municipios y distritos deben reconocer contablemente como ingreso la parte del impuesto predial que les corresponde en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, con contrapartida en la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, en el momento de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide este impuesto.

El valor correspondiente a la sobretasa o porcentaje que corresponde a las Corporaciones Autónomas Regionales y Áreas Metropolitanas, se reconoce en cuentas de orden, con un débito en la subcuenta 991523- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la sub-

cuenta 939015- Porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Con el recaudo de los recursos, según la vigencia a que correspondan, se reconoce el valor total con un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en las subcuentas 130507-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, o 131007-Impuesto predial unificado, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, por el valor causado previamente, y en la subcuenta 290518-Recaudos del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor de la sobretasa o porcentaje que corresponde a las Corporaciones Autónomas Regionales.

\*\*\*

## 3. HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO 200912-138601 del 13-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el reconocimiento de la valorización de vehículos, teniendo en cuenta los precios de referencia de revista Motor y Fecolda
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Diferencias entre Balance General de prueba y Estado Contable Intermedio

Doctora

ELIZABETH TOVAR DE PINTO

Auditora Interna

Fondo Nacional del Cacao

Bogotá, D.C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138601 en la cual consulta si en la cuenta Otros Activos se puede contabilizar las valorizaciones a los vehículos, utilizando como criterio técnico el concepto emitido por Fecolda o la Revista Motor, a sabiendas que los vehículos se encuentran casi totalmente depreciados, y sin tener en cuenta su antigüedad. También consulta si a los estados contables a 30 de junio se les puede dar la presentación de Balance General de Prueba.

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Valorizaciones de vehículos.

La condición de razonabilidad, definida en el párrafo 104 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública como "La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad", soporta la característica cualitativa de confiabilidad de la información.

El párrafo 133, establece que "El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable". (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, 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, dispone en los siguientes numerales:

**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 sufran los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...).* (Subrayado fuera de texto).

*La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico deben 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".*

**19. Registro de la actualización.** *“Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 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)”.*

**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”.*

## 2. Balance general de prueba a junio 30.

El párrafo 367 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que *“El Balance general es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, 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”.*

El numeral 1 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos, 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”.*

*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”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Diccionario de términos de Contabilidad Pública, ISBN: 978-958-98974-3-0 emitido por la Contaduría General de la Nación, defi-

ne como Balance de prueba *“Informe que contiene las partidas registradas en el libro mayor con identificación de sus saldos débitos y créditos. También es conocido como Balance de comprobación”.*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1. Valorizaciones de vehículos.

La realización de avalúos técnicos, por parte de las entidades públicas, tiene como objetivo evaluar el valor de los activos para contrastarlo con el valor reconocido en la información contable pública y así mejorar la revelación de la realidad económica de los bienes en la información financiera, económica, social y ambiental. Por regla general los avalúos deben realizarse cada tres (3) años. El avalúo debe ser adelantado por personas naturales y/o jurídicas especializadas, con estricta sujeción a las disposiciones legales vigentes.

Mientras el costo de reposición y el valor de realización solo se determinan mediante análisis técnico de las condiciones específicas de los bienes, considerando 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, los avalúos de Fecolda y la Revista Motor son estimaciones generales de precios de referencia sobre grupos homogéneos de activos con fines comerciales, que en muchas ocasiones pueden no reconocer las particularidades del activo específico y su uso para la entidad.

En consecuencia, avalúos de ese origen basados solamente en precios de referencia no son el instrumento apropiado para determinar la actualización de este tipo de bienes, en aras de lograr la razonabilidad y confiabilidad de la información contable pública.

### 2. Balance general de prueba a junio 30.

El Régimen de Contabilidad Pública no contempla el concepto de balance general de prueba. El balance general como tal se prepara al finalizar el período contable, una vez efectuado el cierre contable. Los estados contables de períodos intermedios que se preparan durante el transcurso del período contable, requieren un proceso extracontable para suplir el cierre y calcular los resultados, en tanto que el balance de prueba o de comprobación no es un estado financiero, sino una herramienta que permite comprobar que los asientos contables han sido correctamente tomados tanto de libros mayores como de auxiliares, así mismo verificar sumas iguales y, por supuesto, dar origen a las revisiones y correcciones derivadas de dicho análisis, si hubiere lugar, para finalmente generar la información básica que permita estructurar los Estados Contables del período o de períodos intermedios.

Bajo este contexto, el Balance General de Prueba no contiene las características propias que le asisten a un Estado Contable Intermedio como lo son los de corte a 30 de junio.

\*\*\*

**CONCEPTO 200912-137848 del 21-01-10**

TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1 Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>	1.1.1 Reconocimiento como adiciones o mejoras de erogaciones que aumentan la vida útil de los bienes, y consideraciones para determinar la alícuota de depreciación a partir de tales adiciones y mejoras

Doctor  
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA  
 Contador General  
 Ministerio de Defensa Nacional  
 Bogotá, D.C.

### ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicado con el número 200912-137848, mediante el cual consulta si el Ministerio de Defensa Nacional puede activar erogaciones, siendo que "(...) se adelantan procesos de mantenimiento de bienes, que aumentan la vida útil, sin embargo, no mejoran la calidad de los productos y servicios, puesto que lo que se realiza es una recuperación de los bienes, ni amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, porque lo que se logra es llevarlos a su estado original o sea que quedan como nuevos".

Adicionalmente formula la siguiente pregunta "Desde este el punto de vista, al no llevar estos mantenimientos como un mayor valor del activo, el efecto contable por ampliación de la vida útil, se daría en: Disminución a futuro del valor de alícuota". Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El numeral 11 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, establece 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."

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Régimen de Contabilidad Pública en los numerales 1, 2, 4, 10 y 11 establece lo siguiente:

1. Adiciones y mejoras

*"Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para au-mentar 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.*

2. Reparaciones y mantenimiento

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

4. Depreciación y amortización

*Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo*

*histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.*

*La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo. (...)*

10. Años de vida útil de activos depreciables o amortizables

*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 contexto).*

11. Revisión de la vida útil

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

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones se concluye que:

Desde la perspectiva del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), una erogación que aumente la vida útil de los bienes se constituye en una adición o mejora, toda vez que RCP establece que se cumpla con una de las cuatro características que señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 1, como es la de aumentar su vida útil.

En consecuencia, las erogaciones que no cumplan con alguna de estas condiciones deben ser tratadas como mantenimiento.

Respecto de la reflexión sobre la alícuota, es necesario indicarle que el procedimiento a seguir se encuentra establecido en el numeral 11-revisión de la vida útil, del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del RCP, en el cual se establece como condición la de haber realizado adiciones y mejoras, como es el caso que plantea en su consulta.

\*\*\*



**CONCEPTO 200912-138808 del 05-02-10**

Este concepto deja sin vigencia todos los demás que le sean contrarios

1	TÍTULO	1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 2.1		16
Subtema				Reconocimiento de activos totalmente depreciados que se encuentran en uso.

Doctora  
DULFARY YULIMA JURADO HERRERA  
Contadora Pública  
ESE Hospital Gilberto Mejía Mejía  
Ríonegro (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138808, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *"EL HOSPITAL GILBERTO MEJÍA MEJÍA de Ríonegro (Antioquia) (...) realizó inspección de todo el inventario físico, pero algunos equipos muebles y enseres se encuentran en su totalidad depreciados, y se encuentran registrados en cuentas de orden, pero aún siguen prestando el servicio, sabemos que para darle un estimativo en pesos a estos bienes, debe ser un profesional (perito) para tal fin, el Hospital obtuvo varias cotizaciones, las cuales no cuenta con los recursos para pagarlo"*. Por lo anterior, consulta si la Contadora y la Subgerente Administrativa y Financiera del Hospital tienen el perfil para ejecutar esta labor de valorar cuantitativamente los inventarios que a la fecha posee el Hospital.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 9.1.1 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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 fluya 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 numeral 9.1.1.5, del mismo texto señalado, expresa 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"*.

El numeral 4° 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 de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, expresa 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).

El numeral 10 del mismo texto normativo, 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. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

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

El numeral 18, señala además 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"*. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 20 del mismo Capítulo del procedimiento antes citado, en relación con la frecuencia de las actualizaciones, expresa que *"La*

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

De igual forma, el numeral 21, establece que *"No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo".* (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, la persona que adelante un proceso de actualización de Propiedades, planta y equipo debe tener las condiciones técnicas y la idoneidad suficiente para garantizar que el resultado de su estudio cumpla con las condiciones requeridas por la normatividad contable anteriormente citada.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, dado que la vida útil estimada de un activo depreciable puede variar a lo largo de su uso o explotación, la entidad deberá revisar periódicamente esta situación. De comprobarse que la vida útil es diferente a la estimada inicialmente, deberá tasar la alícuota de depreciación a la nueva vida útil estimada con base en cálculos de reconocido valor técnico. En este sentido, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada. Estos cálculos son procesos internos de la entidad, basados en sus criterios y lineamientos, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se esperan recibir del activo, y los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de depreciación. Lo anterior, debe fijarse como una política contable para evitar que la información contable revele bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso.

Ahora, si la entidad no llevó a cabo el proceso señalado en el párrafo anterior, y en consecuencia presenta en su información contable activos totalmente depreciados que aún contribuyen al cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, estos deben permanecer en el cuerpo del Balance General, no obstante su valor sea nulo, hasta tanto se realice un avalúo técnico del mismo y se estime su nueva vida útil, en el marco de la norma contenida en el Régimen de Contabilidad Pública. Por tal razón, no deben reclasificarse a cuentas de orden deudoras de control pues allí se reclasifican las propiedades, planta y equipo que se encuentran inservibles. Adicionalmente, este tipo de situaciones deben revelarse en notas a los estados contables.

En ese sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confia-

bilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros implica que la entidad reverse los saldos de los bienes reconocidos en la contabilidad, incorpore nuevamente el activo con base en el valor fruto del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación.

Es decir, que los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta correspondiente 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. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

De otra parte, respecto a la actualización de propiedades, planta y equipo, este proceso puede llevarse a cabo por personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas que cuenten con la idoneidad y capacidad que permitan garantizar la razonabilidad y confiabilidad de la información; por lo cual, corresponde a la entidad definir si la Contadora y la Subgerente Administrativa y Financiera poseen los conocimientos necesarios para adelantar el proceso de actualización.

Por lo anteriormente señalado, este concepto deja sin vigencia los demás conceptos emitidos que le sean contrarios.

\*\*\*

**CONCEPTO 200912-138804 del 08-02-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación e incorporación de bienes inmuebles pendientes de legalizar (Bienes sobre los cuales no se tiene el documento idóneo o no se tiene certeza sobre su propiedad)

Doctor  
 JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON  
 Jefe División Financiera  
 Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138804 en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de algunos bienes inmuebles, inquietud que fue concretada en la mesa de trabajo llevada a cabo el 21 de diciembre de 2009, con base en los hallazgos formulados por la Contraloría General de la República.

En su consulta plantea:

1. Existen bienes inmuebles que se encuentran registrados en las cuentas de orden de los cuales en algunos casos existen contratos de comodato, los cuales se van a registrar en la cuenta bienes de uso permanente y sin contraprestación así:
  - a) Los registros que se encuentran en las cuentas de orden corresponden a valores simbólicos (\$3.500, \$6.000, \$1.000, etc.) toda vez que no se le ha efectuado actualización, por tal razón al ser reclasificados al activo como afectaría la depreciación?
  - b) Los contratos de comodato no especifican si es por terreno o edificación ni el valor del mismo.
2. Existen bienes inmuebles que no tienen matrícula inmobiliaria ni documentos soporte y han sido ocupados por los establecimientos carcelarios desde hace varios años, por lo cual las Oficinas de Registro manifiestan que no hay información, ¿es correcto tenerlos registrados en la cuentas de bienes pendientes de legalizar? ¿O por el contrario deben registrarse en cuentas de orden?
3. De conformidad con el Decreto 2160/92, se fusionó la Dirección General de Prisiones-Ministerio de Justicia y el Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia; los inmuebles que eran propiedad de la Nación y del extinto Fondo Rotatorio de Ministerio de Justicia pasarán a ser propiedad del INPEC, de lo cual existe una acta general de la entrega de bienes inmuebles y los funcionarios de las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos exigen para el traspaso a favor del INPEC actas individuales; en consecuencia la inquietud es, ¿estos bienes inmuebles en qué cuentas deben estar registrados?

Atiendo su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

**1. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.**

**a) Bienes en cuentas de orden**

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.

El numeral 25 del Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con la Propiedad, Planta y Equipo del

Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señala que: *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, debiendo la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.* (Subrayado fuera de texto).

El traspaso de bienes de uso permanente sin contraprestación se debe registrar directamente a la cuenta de patrimonio institucional y no en cuentas de orden.

**b) Valor para la incorporación de los terrenos y edificios**

El procedimiento de Control Interno Contable adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, establece lo siguiente:

*“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.*

*3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.*

*Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.*

*3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.*

*Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.*

*Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física.”* (Subrayado fuera de texto).

*Por otra parte la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico deben 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, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.”*

## 2. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR.

En cuanto a los bienes inmuebles que no tienen matrícula inmobiliaria ni documento soporte, el Capítulo III, 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).

Establece el procedimiento que *“deben reconocerse los bienes que se encuentran en proceso de legalización cuando no se discuta su propiedad en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar y 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, en las cuales debe registrarse los bienes que se encuentran en proceso de legalización y sobre los cuales no se presenta discusión alguna sobre la propiedad por parte de la entidad contable pública”*.

*En este sentido, el registro de los bienes que requieran ser incorporados, y que se encuentran en proceso de legalización, deben afectar la subcuenta 325530-Bienes pendientes de legalizar”*

De otra parte, *“Una vez se legalice la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredite 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 325531-Bienes pendientes de legalizar de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”*

De la misma manera, en cuanto a los bienes sin legalizar procedentes de la fusión de la Dirección General de Prisiones con el Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia, se deben adelantar las gestiones administrativas para legalizar el traspaso de los bienes en forma individual, es decir los terrenos y las edificaciones deben ser reconocidos de manera individual en las cuentas de bienes pendientes de legalizar hasta tanto no se tenga el documento cierto para incorporar los.

En tal sentido el Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar, de la cuenta 1605-TERRENOS y la subcuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Así mismo, 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.

## CONCLUSIÓN

### 1. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.

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.

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 las subcuentas que correspondan de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que corresponda y acreditando la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Así mismo debe proceder a reversar las cuentas de orden, dado que los bienes se reconocen en las cuentas correspondientes del grupo 16-Propiedades, Planta y equipo y la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

### 2. INCORPORACIÓN DE BIENES INMUEBLES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad posee bienes pendientes de legalizar como es el caso de aquellos sobre los cuales no se tiene el documento idóneo, y los inmuebles provenientes de la fusión entre la Dirección General de Prisiones y el Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia, sobre los cuales se tiene certeza 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, momento en el cual se procederá a reclasificar en las subcuentas que revelen la naturaleza de los mismos.

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, esto es un registro transitorio y, por lo tanto, es obligación de las entidades contables públicas tener los soportes contables con los documentos idóneos que acrediten la propiedad, para lo cual se deben adelantar todas las acciones indispensables para cumplir a cabalidad con las formalidades de acuerdo con las normas vigentes aplicables.

Una vez se legalice la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredite 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 325530-Bienes pendientes de legalizar de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredite 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

\*\*\*

**CONCEPTO 20102-141132 del 12-04-10**

CONCEPTO 20102-141132 del 12-04-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo.
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que la CGN determine las bases de amparo, indemnizaciones y deducibilidades en las pólizas de seguros de las entidades.
		1.2.1	Procedimiento para el reconocimiento de responsabilidades fiscales derivadas de la pérdida de los bienes

Doctora  
 CARMEN SOFÍA PABA PABA  
 Funcionaria Sustanciadora  
 Contraloría General de la República  
 Gerencia Departamental del Atlántico  
 Barranquilla (Atlántico)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141132, en la cual solicita que la CGN indique, si una Compañía aseguradora tiene facultad para determinar la depreciación y el valor a indemnizar de unos bienes asegurados y en consecuencia cancelar la indemnización por menor valor que el de los bienes perdidos.

**CONSIDERACIONES**

Sobre el particular nos permitimos indicar:

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, le asigna al Contador General de la Nación la función de “determinar las normas contables que deben regir el país”, es así que en desarrollo de este precepto, ha expedido el Régimen de Contabilidad Pública, el cual en el párrafo 136 del Plan General de Contabilidad Pública define el costo de reposición, como: “Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones a los existentes.”.

En el párrafo 137 del mismo texto normativo, por su parte, determina que el valor de realización: “Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.”.

Ahora bien, los anteriores criterios valorativos relativos al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales, atendiendo a las circunstancias deben aplicarse a los activos, los cuales están definidos en el párrafo 141 del PGC, 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. 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. (...)”.

De otra parte, 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, en su numeral 18, en relación con la actualización del valor de los bienes, indica: “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 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.(...)”.*

El numeral 20 de este mismo procedimiento, en lo relacionado con la frecuencia de las actualizaciones, anota: “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.”.

El capítulo X del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, presenta el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, mediante el cual se establecen los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para reconocer y revelar las pérdidas o faltantes en las entidades contables públicas, así como el tratamiento contable de los procesos de responsabilidad fiscal que puedan iniciarse o no.

Es así que el numeral 4º de este procedimiento, en relación con el reconocimiento en cuentas de orden por la apertura del proceso de responsabilidad fiscal, señala: “(...) la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta, 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr).

*Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.*

*Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.*

*Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.”.*

Si el proceso es fallado sin responsabilidad, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr) y acreditando la subcuenta 836102-

Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO. Igualmente se procede en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal cuando el organismo competente ordena su archivo.

Si el proceso es fallado con responsabilidad, con el acto administrativo que soporta el fallo, debita la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr) y acredita la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

### CONCLUSIÓN

En relación con su solicitud, la CGN es el organismo encargado de regular dentro del Sistema de Contabilidad Pública, las normas contables que rigen para el sector público y, cumpliendo este precepto, ha expedido los parámetros y criterios que delimitan el proceso contable, así como los procedimientos contables, entre otros, para el Reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, los cuales tienen como objetivo promover la razonabilidad de los estados contables. En tal procedimiento, se establecen las pautas para mantener actualizado el valor de los activos que constituyen Propiedad, planta y equipo de conformidad con la realidad jurídica, económica y social, así como para el reconocimiento de las depreciaciones propias de la activi-

dad y aporte de tales activos al cumplimiento de la función de cometido estatal de las entidades contables públicas. En consecuencia, la determinación de las bases de amparo, indemnizaciones y deducibilidades en las pólizas de seguros deben evaluarse de cara a las condiciones y características definidas en los respectivos contratos, estudio que desborda la competencia funcional de la CGN.

Ahora bien, si del estudio de los contratos o en virtud de otras evidencias, se desprende la posibilidad de imputar responsabilidades fiscales derivadas de la pérdida de los bienes, debe proceder a registrarlas atendiendo a lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, mediante 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).

En el caso en que el fallo del proceso no conlleve responsabilidad fiscal, o cuando ordene el archivo, procede la cancelación de las cuentas de orden; en caso contrario, con el acto administrativo que soporta el fallo, cancela las cuentas de orden y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo. La cuenta deudora será cancelada al momento del pago en efectivo o de la reposición del bien respectivo por parte del responsable.

\*\*\*

**CONCEPTO 20103-141346 del 20-04-10**

CONCEPTO 20103-141346 del 20-04-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo
		1.2	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de la valorización de la edificaciones según avalúos técnicos, y de valorizaciones de terrenos cuya propiedad no está certificada	

Doctor  
 JAIME ANDRÉS HOYOS GIRALDO  
 Contador  
 Hospital San Juan de Dios

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141346, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *"El año pasado, la Contraloría de Antioquia nos hizo un hallazgo en lo referente a que la edificación del hospital no se encontraba valorizada y que como tal debía realizarse para tener un valor mas real de la edificación.*

*Por lo tanto, en dicho año se procedió con la Lonja de Propiedad Raíz a realizar dicho avalúo para ingresar dicha valorización a los estados financieros de la entidad, la Lonja efectivamente nos entregó una valorización del terreno y de edificación respectivamente, por xxx cantidad en cada rubro.*

*(...) en los años 70, el municipio adquirió los predios donde el hospital está actualmente, esos predios le fueron entregados a la gobernación de Antioquia para que construyera el Hospital.*

*Más adelante la gobernación mediante acta de donación hace entrega al Hospital San Juan de Dios, la edificación osea (Sic) la parte construida del hospital con un área determinada (...) de un área de 1.000 metros cuadrados construidos por un valor determinado en el acta, que es el soporte que posee el hospital dentro del rubro de construcciones y edificaciones.*

*(...) por ningún lado del acta de donación se hace referencia al terreno, solo al área construida de 1.000 metros cuadrados, mientras que en la valorización de la lonja de propiedad raíz hay una valorización tanto de los 1.000 mts cuadrados construidos por un valor determinado y un valor xxx al terreno que falta por construir de más o menos 5.000 mts cuadrados".*

Por lo anterior, consulta si la entidad debe reconocer únicamente el valor de la valorización de la edificación, o el valor de la edificación y del terreno a sabiendas que el Hospital nunca reconoció el valor del terreno y que en el acta de donación solo se hace referencia al área construida que posee el hospital. O si se debe registrar el valor de la valorización del terreno sin que exista un costo histórico.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 9.1.1.5 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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).

El numeral 18 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con el procedi-

miento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, señala que *"El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)*

*El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)*

*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 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)".*

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1605-Terrenos: *"Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo".*

El numeral 3.4 de la Resolución 357 de 2008, por medio de la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, esta-

blece 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*".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad deberá adelantar las acciones administrativas necesarias junto con la Gobernación de Antioquia y el Municipio para establecer la propiedad del terreno sobre el cual se encuentra construido el Hospital, y adelantar las gestiones legales conducentes a formalizar la titularidad del terreno.

Por lo anterior, en las condiciones actuales el Hospital San Juan de Dios solamente debe incorporar en el Balance General las valorizaciones correspondientes a la edificación, para lo cual debe reconocer un débito en la subcuenta 19962-Edificaciones, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y un crédito en la subcuenta 324062-Edificaciones, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, previa disminución de la provisión si existiere; caso en el cual deberá registrar un débito en la subcuenta

169505-Edificaciones, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Adicionalmente, debe reconocer el terreno, por el valor resultante del avalúo practicado, en cuentas de orden acreedoras de control, mediante un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, y un crédito en la subcuenta 934690-Otros bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, hasta tanto se defina la propiedad del terreno.

Si producto de las gestiones realizadas, se transfiere legalmente la propiedad del terreno al Hospital San Juan de Dios, la entidad debe proceder a su incorporación en los activos, para lo cual deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141677 del 27-04-10

CONCEPTO 20103-141677 del 27-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad que tienen las entidades contables públicas de realizar la actualización de bienes, con independencia de lo estipulado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en las Resoluciones 20091300009995 y 60955 de 2009

Doctora

SUSANA CORREA BORRERO

Agente especial Empresas Municipales de Cali-EMCALI EICE E.S.P.

Designada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios  
Empresas Municipales de Cali-EMCALI EICE E.S.P.

Cali (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141677, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que "Para el caso puntual de Empresas Municipales de Cali informamos que en el año 2006 fueron realizados avalúos técnicos sobre edificios, terrenos, plantas ductos y túneles, redes líneas y cables, y según el procedimiento de la Contaduría General de la Nación, debimos efectuar la actualización de dichos avalúos (sic) en el año 2009, pero ante la emisión de la Resolución 20091300009995 en el año 2009 iniciamos el proceso de socialización, e identificación de los cambios que generarían en nuestros procesos operativos, administrativos, informáticos, etc., fase que aún no hemos concluido, nuestra gran preocupación es definir qué camino seguir que permita dar cumplimiento a los dos organismos, fuera de la limitación de capacidad operativa de nuestros sistemas de información y de la disponibilidad presupuestal para realizar dos procesos de avalúos con metodologías diferentes.

Por lo anterior solicitamos considerar en las mesas de trabajo interinstitucional realizadas entre la Contaduría General de la Nación y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios los costos en que deben incurrir las empresas al tener que efectuar avalúos (sic) bajo la estructura y conformación actual de sus activos, conforme al Procedimiento vigente a la fecha emitido por la Contaduría General de la Nación, y el tener que realizar avalúos (sic) bajo normas internacionales de información financiera teniendo en cuenta las normas internacionales de valoración (IVS) sobre activos cuya conformación y/o estructura deberá ajustarse en componentes y/o unidades generadoras de efectivo que difieren sustancialmente de las existentes en nuestros sistemas de recur-

sos físicos, teniendo en cuenta estas consideraciones se solicita evaluar la posibilidad de conceder plazo para la actualización debido a la complejidad de la contratación y la ejecución del contrato que nos garantice poder cumplir con los dos requerimientos" (Subrayado fuera de texto).

Sobre el particular, me permito expresarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia 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".

Sin embargo, el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, indica "(...) **Coordinación entre entidades públicas.** En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la



información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables”.

Por su parte, la Resolución 60955 del 23 de diciembre de 2009, modificó la transición para la aplicación del Modelo General de Contabilidad para las empresas prestadoras de servicios públicos en convergencia con los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, establecida en la Resolución 20091300009995 de 2009.

En cuanto a la normatividad contable, se debe señalar que con relación al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública para las empresas de servicios públicos domiciliarios, la Resolución 354 de 2008 que lo adopta establece que: “(...) 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).

Con respecto a la frecuencia de las actualizaciones, el numeral 20 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, contempla “*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

De acuerdo con las consideraciones precedentes, se concluye lo siguiente:

En primer lugar, la Contaduría General de la Nación reitera a las empresas de servicios públicos domiciliarios oficiales y mixtas con participación estatal del 50% o más, la obligación de aplicar como documento fuente el Régimen de Contabilidad Pública.

En segunda instancia, es importante indicar que aun cuando la Contaduría General de la Nación y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios han venido trabajando, y continuarán en forma coordinada en el propósito de dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, de conformidad con las consideraciones expuestas, no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse respecto a las normas expedidas por otras entidades públicas.

La obligación de remitir a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios los planes de implementación detallados, el grado de avance de cada una de las actividades adelantadas y las observaciones relacionadas con la revisión efectuada al Modelo General de Contabilidad, de conformidad con lo estipulado en las Resoluciones 20091300009995 y 60955 de 2009, son actividades que se pueden cumplir, toda vez que no desvirtúan, ni están en contravía de la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, de acuerdo con el numeral 20 del procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, las entidades contables públicas deben realizar la actualización de dichos bienes con una periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y dado que para el caso concreto de EMCALI EICE E.S.P. dicha actualización se produjo en el año 2006, para la vigencia 2009 debió llevarse a cabo nuevamente, y reconocer sus efectos según lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

### CONCEPTO 20104-142452 del 30-04-10

Complementado con los conceptos 20105-142997 del 11-05-10 y 20105-143082 del 14-05-2010

TÍTULO		1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1 2.1 2.2	16 3125	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	Subtema			Reconocimiento por parte del DANE de los bienes de uso permanentes sin contraprestación recibidos de FONDANE

Doctor  
GUSTAVO ESPAÑA GUZMÁN  
Coordinador de Contabilidad  
Departamento Administrativo Nacional de Estadística  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación No. 20103220036401 radicada con el expediente 20104-142452, en la cual consulta “si FONDANE debe trasladar la propiedad, planta y equipo en cabeza del DANE como un Bien de Uso Permanente sin Contraprestación, no obstante de no existir un acto administrativo, un contrato de comodato o un convenio interadministrativo donde se configure el préstamo de bienes entre las dos entidades, suscrito por la misma persona actuando como Director General del DANE y como Representante legal de FONDANE”.

Informa la entidad que “Los bienes adquiridos en el ejercicio de su autonomía presupuestal por el DANE y FONDANE, en virtud de sus funciones

complementarias comparten su uso, es así, que el personal administrativo que cumple funciones paralelas de DANE Y FONDANE tiene a su cargo bienes que hacen parte de la cuenta Propiedad, Planta y equipo de DANE y FONDANE, e igualmente se encuentran bienes inmuebles que están compartiendo personal de DANE y FONDANE”. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El artículo 58 del Decreto 2118 de 1992, “por el cual se reestructura el Departamento Administrativo Nacional de Estadística”, establece: “FONDO ROTATORIO DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO NACIONAL

DE ESTADÍSTICA (FONDANE).- El Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (FONDANE) continuará funcionando como un establecimiento público del orden nacional, dotado de personería jurídica y patrimonio propio, adscrito al Departamento Administrativo Nacional de Estadística.

El FONDANE tendrá el objeto, cumplirá las funciones y estará dotado de los recursos a que se refieren los artículos 2o., 3o. y 7o. del Decreto 590 de 1991.

El representante legal del FONDANE será el Director del Departamento, quien podrá delegar la representación legal en el funcionario que considere conveniente.

El representante legal del FONDANE podrá integrar los grupos de trabajo con los funcionarios del Departamento que estime convenientes". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2° del Decreto 590 de 1991, "Por el cual se reorganiza la administración y manejo del Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (FONDANE)", señala: "**OBJETO.** El Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo Nacional de Estadística FONDANE, es la entidad operativa y encargada de manejar los recursos para apoyar y financiar el desarrollo de los programas tecnológicos que las normas vigentes le han asignado al Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) con el propósito de contribuir al desarrollo económico, social y tecnológico del país". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 70 de la Ley 489 de 1998, señala que: "Los establecimientos públicos son organismos encargados principalmente de atender funciones administrativas y de prestar servicios públicos conforme a las reglas del Derecho Público, que reúnen las siguientes características:

a) Personería jurídica;

b) Autonomía administrativa y financiera;

c) Patrimonio independiente, constituido con bienes o fondos públicos comunes, el producto de impuestos, rentas contractuales, ingresos propios, tasas o contribuciones de destinación especial, en los casos autorizados por la Constitución y en las disposiciones legales pertinentes". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los párrafos 21, 29, 34, 141 y 165 del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"21. Las entidades que integran el Sector Público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa, como son: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Tales funciones, instituidas en el marco jurídico, condicionan al SNCP, implicando su permanencia y consistencia en el tiempo y caracterizando la producción, contenido y estructura de los estados, informes y reportes contables que provee el Sistema.

(...)

29. Las entidades del sector público, actuando individualmente o en forma colectiva, mediante transacciones, hechos y operaciones, modifican la estructura y composición de sus derechos de control, propiedad y usufructo sobre bienes, servicios y valores, afectando la estructura patrimonial pública y la riqueza social. Dichos cambios se reconocen a través del SNCP y se revelan por medio de estados, informes y reportes contables, los cuales deben permitir el conocimiento claro, preciso y suficiente de las acciones y actividades de las entidades del Sector Público con respecto al uso que han dado a los recursos bajo su responsabilidad.

(...)

34. 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.

(...)

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

165. 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 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 diferen-

cia 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”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el eje de las operaciones se centra en el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), toda vez que por mandato legal (Decreto 590 de 1991), el Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (FONDANE), creado como establecimiento público del orden nacional dotado de personería jurídica y patrimonio propio, tiene como objeto esencial el manejo de los recursos destinados al apoyo financiero y al desarrollo tecnológico del Departamento Administrativo Nacional de Estadística, aunado al hecho de que el FONDANE carece de planta de personal y sus actividades son desempeñadas por el personal del DANE, y siempre están en función de este último.

Por lo anterior, los bienes que han sido entregados al DANE para ser utilizados en forma permanente en desarrollo de su cometido estatal,

se deben registrar en la subcuenta que identifique los “bienes de uso permanente sin contraprestación” en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando 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 de propiedades, planta y equipo. En el caso de los bienes utilizados en forma conjunta, es necesario que administrativamente establezcan mecanismos que permitan identificar cuál de las dos entidades debe reconocerlos como activos, en función de quien recibe sustancialmente los mayores beneficios derivados de su uso.

Por su parte, el FONDANE como entidad contable pública y unidad mínima productora de información, debe registrar 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 acreditar la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. 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. 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).

Los registros contables que corresponden a los bienes de uso permanente sin contraprestación no implican la necesidad de transferir formalmente el derecho de propiedad de los bienes.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142522 del 05-05-10**

<b>1 2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.1.2	Reconocimiento de las erogaciones efectuadas por CREMIL en la reposición de las redes eléctricas de sus bienes inmuebles Inviabilidad de clasificar como propiedades de inversión los bienes destinados por la entidad para su uso

<b>3</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.2.1	Reconocimiento por parte de una entidad empleadora de sus obligaciones pensionales Reconocimiento del patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia mercantil con los recursos destinados a cubrir obligaciones pensionales

Capitán de Navío (R)  
GUILLERMO CASTELLANOS GARCÉS  
Subdirector Financiero  
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142522, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- La entidad registró como mayor valor de los bienes inmuebles, el valor correspondiente al contrato realizado para el estudio, diseño y construcción para la reposición de las redes eléctricas de las edificaciones de propiedad de CREMIL al igual que el contrato de interventoría celebrado para ejecutar este proyecto, dado que con la ejecución de estos contratos se aumentó la vida útil de las instalaciones eléctricas y de los inmuebles que las albergan, se optimizó la eficiencia operativa de los mismos, mejorando la calidad de los servicios prestados a los arrendatarios y disminuyendo los gastos de mantenimiento. Por tanto, consulta si las erogaciones efectuadas producto de estos contratos se debieron reconocer contablemente como gasto o como un mayor valor de los inmuebles, de conformidad con el criterio de adición y mejora establecido en el numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
- Los bienes inmuebles propiedad de la entidad son destinados para su uso y a la vez para obtener ingresos producto de su arrendamiento, razón por la cual la entidad no efectuó la reclasificación a la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN. Así mismo, la entidad administra directamente estos bienes con funcionarios del área de bienes inmuebles, los cuales prestan el servicio de mantenimiento y atención al cliente en forma permanente.
- A 31 de diciembre de 2009, CREMIL registra un saldo en la subcuenta 120204-Derechos en fondos de valores y fiducias de inversión, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, que corresponde a un contrato de encargo fiduciario suscrito con Fiducolombia S.A., cuyo objeto es la inversión y administración de los recursos entregados para realizar con ellos el pago de las obligaciones laborales (bonos pensionales). Por tanto, solicita que se le indique si el registro realizado por la entidad en la subcuenta 120204-Derechos en fondos de valores y fiducias de inversión, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE

LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS a 31 de diciembre es correcto, e igualmente se le indique si como consecuencia de la expedición de la Resolución 585 de 2009, se debe trasladar el valor del contrato de la subcuenta 120204-Derechos en fondos de valores y fiducias de inversión, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo consulta, si cuando se constituya el patrimonio autónomo se debe trasladar el valor del contrato a la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO?

- Los valores de las reclasificaciones cuando no afectan el patrimonio deben ser tenidos en cuenta por la Contraloría General de la República para la sumatoria en la conformación de los hallazgos?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

#### 1. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El párrafo 168 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que *"El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda"*. (Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido, los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, especifica el reconocimiento contable de las adiciones, mejoras, reparaciones y mantenimiento, señalando que:

*"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.

(...)

## 2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO.

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113- Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

Por otra parte, el concepto del Ingeniero consultor y asesor externo de CREMIL, Luis Eduardo Guzmán emitido el 3 de mayo de 2010, respecto a las obras realizadas expresa:

*"En el caso de las redes eléctricas, estas también cumplieron su vida útil y se encuentran por fuera de la normatividad vigente "RETIE", para el sector eléctrico en Colombia, lo que obliga a su reposición, ampliando la vida útil de las redes y las edificaciones que las albergan. Dentro de las actividades presupuestadas, ejecutadas y recibidas en este contrato, se encuentran equipos de control, protección y medida, como se indican en las respectivas actas de recibo de obra.*

*El cambio de las redes hidráulicas, sanitarias y eléctricas, garantizan el óptimo funcionamiento de las edificaciones del centro internacional Tequendama que son propiedad de la Caja de Retiro de Las Fuerzas Militares.*

*Es claro advertir, que si no se realiza el cambio de las redes principales de las edificaciones construidas hace más de treinta (30) años, no es posible el funcionamiento de las oficinas y locales que integran el Centro Internacional Tequendama".*

En lo relacionado con las propiedades de inversión, el párrafo 165 contenido en el PGCP, indica que "Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)" (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 28 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta

y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, indica 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". (Subrayado fuera de texto)

## 2. RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL

La cláusula primera del Contrato de Encargo fiduciario No.069/97 celebrado entre CREMIL, actuando como fideicomitente y FIDUCOLOMBIA actuando como fiduciaria, establece como objeto del contrato, el siguiente: "El objeto del presente contrato es constituir Encargo Fiduciario de inversión, administración y pagos sobre los recursos que le entregará el FIDEICOMITENTE, consistentes en recursos disponibles y los rendimientos que estos generen, destinados fundamentalmente al pago que éste ordene para atender las obligaciones laborales de que es titular por concepto de bonos pensionales y de las cuotas partes de bonos pensionales que legalmente le correspondan, con destino a los fondos pensionales que le indique la CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES, (...)" (Subrayado fuera de texto)

La cláusula cuarta del citado contrato, establece como obligaciones de la fiduciaria entre otras las siguientes: "1) Administrar, manejar e invertir los recursos objeto del presente contrato mientras se destinen al cumplimiento de los pagos y obligaciones a cargo del fideicomiso, en el fondo común ordinario Fiducuenta (...)".

Los numerales 1 y 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, expresan:

### "1. APLICACIÓN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS EMPLEADORAS.

Las entidades públicas que con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993 asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados y las que, por excepción, aún asumen dicho reconocimiento y pago, se consideran entidades contables públicas empleadoras.

(...)

### 8. CREACIÓN DE LA 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.

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)

El segundo inciso y los numerales 5 y 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los cuales la entidad pública participa como fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

"(...) Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

(...)

## 5. ENTREGA DE RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

(...)

*Cuando los recursos se entregan a la sociedad fiduciaria para el pago de pensiones, a cargo de una entidad contable pública empleadora, el registro se efectúa debitando la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190101-Efectivo de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.*

(...)

## 12. FIDUCIA MERCANTIL

*La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.* (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL en el siguiente sentido: “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.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente”.*

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: “(...) 3- El valor de los encargos fiduciarios constituidos. (...) 5- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los encargos fiduciarios”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

### PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### Pregunta 1.

Las adiciones o mejoras a las propiedades, planta y equipo son las erogaciones efectuadas por la entidad pública que aumentan su vida útil, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, o permiten una reducción significativa de los

costos, y se reconocen contablemente como un mayor valor de dichos bienes. Por tanto, dado que para el caso consultado las erogaciones efectuadas por CREMIL en la reposición de las redes eléctricas de sus bienes inmuebles, de acuerdo con el concepto técnico emitido por el ingeniero consultor aumentan la vida útil de las redes y de las edificaciones que las albergan, amplían su eficiencia operativa y mejoran la calidad de los servicios prestados, deben reconocerse contablemente como un mayor valor de dichos activos.

#### Pregunta 2.

Los bienes inmuebles propiedad de CREMIL no deben reclasificarse a la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, dado que son empleados por la entidad para su uso, e igualmente para generar ingresos producto de su arrendamiento, y por lo tanto deben mantenerse reconocidos y revelados en alguna de las otras cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que corresponda a la naturaleza del respectivo bien.

### RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL

#### Pregunta 3.

El encargo fiduciario celebrado por CREMIL debe reconocerse contablemente en la subcuenta 190104-Encargo Fiduciario, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, dado que corresponde a recursos destinados por CREMIL en su calidad de empleadora para atender obligaciones pensionales como lo es el pago de los bonos pensionales y cuotas partes de bonos pensionales. Por tanto, la entidad debe proceder a efectuar la reclasificación de los valores registrados inicialmente en la subcuenta 120204-Carteras Colectivas<sup>18</sup>, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS a la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Ahora bien, en caso de que se llegue a constituir un patrimonio autónomo con estos recursos, lo cual implica la celebración de un contrato de fiducia mercantil que otorga derechos al fideicomitente, se deben trasladar a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por su parte, la Resolución 585 de 22 de diciembre de 2009, tiene aplicación a partir del 1° de enero de 2010.

#### Pregunta 4.

De conformidad con lo establecido en la Ley 298 de 1996, no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre la pertinencia de que la Contraloría General de la República incluya los valores de las reclasificaciones cuando no afectan el patrimonio en la sumatoria para la conformación de los hallazgos, dado que este es un aspecto propio del proceso auditor que le compete autónomamente a dicho organismo de control.

\*\*\*

<sup>18</sup> Corresponde al nombre actual de la subcuenta, que antes de la expedición de la Resolución 585 de diciembre 22 de 2009, se denominaba Derechos en fondos de valores y fiducia de inversión.

**CONCEPTO 20105-142997 del 11-05-10**  
 Complementa el concepto 20104-142452 del 30-04-10  
 Son complementados por el concepto 20105-143082 del 14 -05-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Aplicación y alcance del numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación a los bienes que siendo del Fondane, son utilizados en forma permanente por el DANE

<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Revelación en el balance consolidado de la Nación de los bienes de uso permanente sin contraprestación.

Doctor  
 ALFREDO VARGAS ABAD  
 Secretario General  
 Departamento Administrativo Nacional de Estadística  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-142997, en la cual consulta sobre la aplicación y alcance del numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación a los bienes que siendo del Fondane, son utilizados en forma permanente por el DANE.

Por lo anterior consulta "1. (...) ¿Se debe revelar y registrar la totalidad del bien de uso común y simultáneo en cabeza de la entidad que lo use en mayor proporción, independiente del porcentaje real de uso? ¿(...) cómo se debe registrar el bien si el uso mayoritario de una entidad respecto de la otra llega a cambiar varias veces en el mismo período contable, es decir que quien más usa en un momento el bien es quien menos usa el mismo bien en otro momento dentro del mismo período contable? ¿Debe cada entidad revelar y registrar solamente un porcentaje del valor del bien según la proporción del uso que cada una ejerza? ¿(...) es posible asumir una proporcionalidad constante del uso simultáneo de los bienes, aún para eventos en los cuales esa proporcionalidad de uso sea variable? ¿(...) cómo se deben revelar y registrar los valores de los bienes cuando dentro del mismo período contable hay cambios continuos en la proporcionalidad de uso de esos bienes?

2. ¿Un ajuste que disminuya el patrimonio de FONDANE para incrementarlo en la misma cuantía en el patrimonio del DANE por razón de ajustes contables realizados como consecuencia de aplicar el párrafo 25 del procedimiento contable (Bienes de uso Permanente sin Contraprestación) afectaría el resultado de un balance sectorial o del balance general de la nación?

3. ¿Dada la complejidad que implica establecer un mecanismo para determinar la proporcionalidad de uso de los bienes que ejercen simultáneamente DANE Y FONDANE, se puede tomar como punto de partida inicial la proporcionalidad que se deduzca del último balance de ambas entidades mientras se define el procedimiento y se hace un plan de ajuste?"

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

**CONSIDERACIONES**

**1. Reconocimiento de bienes de uso común y simultáneo y la proporcionalidad a partir del último balance.**

Los párrafos 61, 62, 141 y 165 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"61. 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. 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.

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, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable.

(...)

141. *Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.*

(...)

165. 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 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".

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)

Así mismo, el numeral 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, señala:

"De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, 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. 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.

El desarrollo del proceso contable público implica la observancia del conjunto de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una ellas, constituye una acción administrativa de primer orden para efectos de garantizar la calidad de los estados, informes y reportes contables. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los párrafos 111 y 113 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"111. COMPRESIBILIDAD. 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.

(...)

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

## 2. Efectos que genere el bien trasladado en el balance sectorial y el Balance General de la Nación.

El numeral 5.2 del Manual Funcional del Proceso de Consolidación, 2009, establece: "La consolidación contable es un proceso de revelación extracontable, que a partir de información contable individual (SalDOS y movimientos, Operaciones Recíprocas y Participación Patrimonial) que reportan las entidades contables públicas, se clasifica y procesa para presentar los resultados y la situación financiera, económica, social y ambiental de un grupo de entidades como si se tratara de un solo ente, de conformidad con el procedimiento comprendido en las etapas que se describen más adelante.

En términos generales, se selecciona y agrega el insumo correspondiente a la ICB<sup>19</sup> de las ECP que conforman el centro objeto de consolidación, al cual se le eliminan los efectos de las OR<sup>20</sup> realizadas entre ellas que se consideran eliminables, controlando las diferencias de reporte a través de los conceptos destinados a registrar los saldos por conciliar; al paso que se calcula y reconoce la participación patrimonial y de los resultados correspondiente a los terceros ajenos al centro, tanto privados como públicos cuando haya lugar a ello, a título de interés minoritario; se ejecuta una dinámica de cierre, para finalmente obtener los saldos depurados que dan origen a los estados consolidados del respectivo centro". (Subrayado fuera de texto)

19 ICB: Información Contable Básica, conjunto de información que contiene saldos y movimientos, OR, y tabla de participación patrimonial.

20 OR: Operaciones Recíprocas, son operaciones recíprocas todas las transacciones realizadas entre ECP que afectan activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.



## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1. Reconocimiento de bienes de uso común y simultáneo y proporcionalidad a partir del último balance.

En el caso de bienes utilizados de forma permanente y simultánea entre dos entidades contables públicas de gobierno general, se deben reconocer y revelar la totalidad de éstos, en cabeza de la entidad que recibe sustancialmente los mayores beneficios derivados de su uso y potencial de servicio, previa evaluación bajo criterios que permitan asignaciones razonables de los factores determinantes, entre los cuales pueden incorporarse porcentajes de uso, si la administración los considera apropiados, en aras de garantizar una adecuada captura de datos, su análisis metodológico y su oportuna incorporación a los registros, tal como lo demanda el proceso contable.

Ahora bien, en cuanto al uso alternativo de los bienes, es viable que dentro de los criterios de asignación de los factores determinantes de los beneficios obtenidos por las entidades, se incorpore el tiempo de uso, factor que la administración podrá revisar periódicamente si considera que hay comportamientos que pueden determinar cambios sustanciales

para modificar un reconocimiento previo. La periodicidad para proceder a estas revisiones deberá ser igualmente determinada por la administración, en función de las condiciones particulares, teniendo presente que tales cambios no deben afectar la condición de consistencia que garantiza la característica de la información contable de comprensibilidad.

De la misma manera, la administración deberá evaluar para cada tipo de bienes, cuál es la mejor fuente de información para la captura, procesamiento y análisis de datos que conlleven al cumplimiento de los objetivos, así como a la formulación del plan de ajuste.

### 2. Efectos que genere en el balance sectorial y el balance general de la Nación el bien trasladado.

En el entendido que las dos entidades sean parte de un mismo centro de consolidación, bien sea que éste corresponda a un sector determinado, a la nación o cualquier otro, patrimonialmente existirá compensación por efecto de los registros contables que determina el procedimiento de propiedades, planta y equipo en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, toda vez que bajo este contexto el balance consolidado revela en un solo estado contable, el conjunto patrimonial de las entidades que lo conforman.

\*\*\*

## CONCEPTO 20104-142417 del 03-06-10

	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 por parte del Hospital Regional Manuela Beltrán de la depreciación de bienes recibidos mediante convenio del Hospital Universitario San Juan de Dios Socorro (extinto)

Doctor

YAMILE QUINTERO MEZA

Contador

Hospital Regional Manuela Beltrán Tercer Nivel

Socorro-Santander

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20104-142417, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada.

Manifiesta en su consulta "La E.S.E Hospital Universitario San Juan de Dios Socorro (Hospital extinto), transfiere a la E.S.E Hospital Regional Manuela Beltrán según convenio de la Gobernación de Santander bienes afectos a la prestación del servicio, la inquietud radica como debemos depreciar estos activos, se deben o no depreciar? Ya que son bienes que algunos de ellos ya han cumplido su vida útil?"

## CONSIDERACIONES

Para clarificar el tratamiento contable de las depreciaciones de activos que le fueron trasladados de una entidad liquidada al Hospital Regional Manuela Beltrán, es necesario remitirse a las normas y principios relativos al tema, que se detallan a continuación:

En primer lugar la cláusula segunda del Convenio de Transferencia de bienes afectos a la prestación del servicio señala: "Es instrumentalizar la entrega real y material de los activos (muebles e inmuebles) de la EXTINTA E.S.E HOSPITAL UNIVERSITARIO SAN JUAN DE DIOS DEL SOCORRO EN LIQUIDACIÓN que destinaba a la prestación del servicio de salud a la E.S.E HOSPITAL REGIONAL MANUELA BELTRÁN para que ingrese a su patrimonio. Por lo anterior LA EXTINTA ENTIDAD EN LIQUIDACIÓN transfiere al HOSPITAL (i) Derecho de dominio y la posesión

que tiene y ejerce sobre los bienes muebles e inmuebles que se describe en los párrafos primero y segundo de ésta cláusula del presente convenio (...)" (Subrayado fuera de texto).

En el sexto considerando de la cláusula primera establece: "VALOR DE ACTIVOS TRANSFERIDOS. Corresponde al avalúo aceptado por el liquidador de la E.S.E Hospital Universitario San Juan de Dios del Socorro en liquidación, mediante Resolución No. 368 del 10 de Julio de 2008, modificada por la Resolución No. 472 del 24 de Septiembre de 2008."

La cláusula cuarta del presente convenio establece: "La presente transferencia se hace a título gratuito, teniendo en cuenta las calidades de las partes intervinientes"

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública en los Principios de Contabilidad establecidos en los párrafos 117 y 122, se señala:

"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 esto. 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.

(...)

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública (...), y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelado por medio de notas. (...)” (subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 9.1.1.5 Normas Técnicas Relativas a los activos-Propiedades planta y equipo, del mismo texto normativo, establece en los párrafos 170, 171 y 175:

“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.

171. Son depreciables los bienes que pierdan su capacidad normal de operaciones durante su vida útil, tales como edificaciones; plantas, ductos y túneles; redes, líneas y cables; maquinaria y equipo; equipo médico y científico; muebles, enseres y equipo de oficina; equipos de comunicación y computación; equipo de transporte, tracción y elevación; y equipo de comedor. Cocina, despensa y hotelería. (...).

(...)

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. Por su parte, cuando haya lugar a la sustitución de valorizaciones, estas deberán revelarse como otros activos.” (Subrayado fuera de texto).

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en los numerales 4, 5, 6, 7, 8, 9, 12, 23 y 24 del Capítulo III del Título II relativo al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...)

La 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. (...)

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico (...). El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

6. LÍNEA RECTA. Este método se aplica cuando el activo es utilizado de manera regular y uniforme en cada período contable, y consiste en determinar una alícuota periódica constante que se obtiene de dividir el costo histórico del activo entre la vida útil estimada.

7. NÚMERO DE UNIDADES DE PRODUCCIÓN U HORAS DE TRABAJO. Este método se basa en la capacidad de producción estimada del activo, y consiste en dividir el costo histórico del activo entre el número de unidades de producción u horas de trabajo estimadas. El valor de la depreciación o amortización se

obtiene de multiplicar la tasa unitaria obtenida por el número de unidades producidas u horas trabajadas.

8. SUMA DE LOS DÍGITOS DE LOS AÑOS. Es un sistema de depreciación acelerada, según el cual los activos fijos se deprecian más durante los primeros años de vida y menos durante los últimos años.

La fórmula utilizada en este método es: depreciación es igual al costo histórico multiplicado por el factor de depreciación. El factor de depreciación es una fracción cuyo numerador representa los años de vida que le quedan al activo y el denominador representa la suma de los años de vida útil probable, el cual es constante para cualquier año en que se calcule la depreciación.

9. DOBLE TASA SOBRE SALDO DECRECIENTE. Este método permite acelerar la depreciación, y consiste en aplicar una tasa de depreciación constante al saldo por depreciar, que se calcula tomando el doble del porcentaje que, siguiendo el método de línea recta, se cargaría por el uso del activo al finalizar el año. (...)

(...)

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS. 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.

(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. 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 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). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Igualmente cabe señalar que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en los numerales 7 y 16 Capítulo XVI del Título II, establece:

*"7. REGISTRO CONTABLE EN LA ENTIDAD QUE TRASLADA BIENES Y DERECHOS A OTRA QUE LOS RECIBE. Modificado. Res. 145/2008, Art. 7º, Contaduría General de la Nación. La entidad contable pública que traslada los 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. (...)*

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

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, nos permitimos concluir:

1. En el caso de aquellos activos que son objeto de uso y que no han sido depreciados en su totalidad, se deben depreciar tomando como base el tiempo restante de la vida útil, de acuerdo con las condiciones y la capacidad de producción o de servicio que le reste a los mismos.
2. Para el caso de aquellos bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en condiciones de utilización, me permito manifestarle que la Contaduría General de la Nación, ya se pronunció sobre el particular mediante el Expediente 200912-138808 de febrero 5 de

2010, dirigido a la doctora Dulfary Yukima Jurado Herrera, Contadora Pública de la ESE Hospital Gilberto Mejía Mejía, del cual anexo copia.

3. Para el tratamiento contable de los bienes que cumplieron su vida útil y se trata de bienes inservibles, perdidos, destruidos total o parcialmente, la entidad debe aplicar el retiro de propiedades, planta y equipo procediendo a eliminar de la contabilidad el costo histórico del bien, el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y registrar la diferencia en la subcuenta 580802- Pérdida en retiro de activos, a la cuenta 5808-Otros gastos ordinarios. Así mismo debe aplicar el numeral 23 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.
4. Así mismo, la entidad contable pública debe definir el método de depreciación que será utilizado para depreciar sus activos fijos, considerando los beneficios económicos o el potencial de servicio que incorpora el activo a depreciar, como también determinar técnicamente la vida útil del mismo.

Por lo anterior y en ese orden de ideas, la entidad deberá aplicar el método de depreciación que más se ajuste a las condiciones particulares de cara a los beneficios económicos esperados o al potencial de servicio del activo, situaciones que deben ser reveladas en las notas a los estados contables, siempre que se trate de un método de reconocido valor técnico, como son: línea recta, número de unidades de producción u horas de trabajo, suma de los dígitos de los años y doble tasa sobre saldo decreciente.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20104-142446 del 08-06-10

CONCEPTO 20104-142446 del 08-06-10			
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 y ajuste al valor de propiedades, planta y equipo por avalúo catastral

Doctores

JORGE ISMAEL MUÑOZ RODRÍGUEZ

Coordinador Administrativo y Financiero

ADRIANA BELLO CORTES

Contadora

Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria-DANSOCIAL

Bogotá, D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142446 en la cual nos informan que:

*"Durante el año 2007 la inmobiliaria Ingeniarco (...) realizó el avalúo de los bienes inmuebles de propiedad de la entidad ubicados en la ciudad de Bogotá, es decir que (...) en la presente vigencia (2010) se debe realizar nuevamente el proceso de actualización: sin embargo, Dansocial no cuenta con recursos dentro de su presupuesto para llevar a cabo este proceso. Del mismo modo, no desconocemos que también es procedente realizar la actualización con el valor reflejado en los avalúos catastrales. No obstante, al comparar la cifra del avalúo realizado en el 2007 con respecto a la del avalúo catastral del 2010 (...), la diferencia es negativa, es decir que se tendría una desvalorización para la vigencia 2010".*

Por lo anterior, consulta si es razonable registrar una desvalorización de los inmuebles en el año 2010 o si por el contrario debe continuar reflejando el valor de los avalúos registrados en la vigencia 2007, sin realizar

ningún tipo de actualización ya que ninguno de los inmuebles ha sufrido deterioro.

Al respecto me permito manifestarle:

### CONSIDERACIONES

Los numerales 18, 19 y 20 contenidos en el 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, establecen:

*"18. ACTUALIZACIÓN.*

*El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el cos-*

to 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.

#### 19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 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).

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) ó 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.

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

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que las entidades públicas deben efectuar la actualización de sus bienes inmuebles cada tres años o antes si el valor del bien experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización. Por tanto, para el caso consultado la entidad deberá efectuar el proceso de actualización de sus bienes inmuebles dado que de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo ya han transcurrido el plazo máximo de tres años para realizar este proceso nuevamente.

Es de anotar que para efectos de actualización, podrá emplear el avalúo catastral, siempre que la entidad evidencie que dicho avalúo refleja la realidad de los bienes, y en caso contrario, deberá efectuar nuevos avalúos, los cuales para efectos contables y con el fin de evitar erogaciones significativas para la entidad, podrán ser elaborados con personal interno de la institución que cuente con la capacidad e idoneidad para su elaboración o con el apoyo de otras entidades públicas.

Ahora bien, si el valor de avalúo catastral refleja razonablemente la realidad de los bienes o en su defecto el avalúo técnico es inferior al valor en libros, la entidad debe proceder a registrar la desvalorización disminuyendo el saldo de la valorización si existiere, hasta agotarla, el exceso se debe reconocer mediante un débito a la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y como contrapartida un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por tratarse de una entidad del sector central que forma parte del Gobierno General.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143302 09-06-10**

En el mismo sentido consultó:

Federación Nacional de Cafeteros de Colombia mediante expediente 20105-143103 del 23-06-10

	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	Obligatoriedad de actualizar las propiedades, planta y equipo aun cuando su valor en libros por efecto de la depreciación, sea inferior a 35 SMLMV. Derogatoria de la Circular Externa 060 de 2005

Doctora

DORA ALICIA DONATO MONTAÑEZ

Coordinadora Información Contable

Federación Nacional de Cafeteros de Colombia

Oficina Central

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20105-143302 en el cual informa: *“El Fondo Nacional del Café, para efectos de hacer avalúos a los bienes, se rigió en su momento por la Circular Externa 60 de 2005 que disponía que... “serían objeto de avalúos los bienes muebles cuyo valor en libros, (sic) individualmente considerado fuera superior (sic) a 35 SMLMV”. Bajo este esquema normativo el Fondo Nacional ha hecho los avalúos de los bienes”. Y ahora el numeral 21 del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece: **EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN.** “No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo”. Y que en consecuencia consulta “... porque ahora cambio (sic) de valor en libros a costo histórico, porque hay una diferencia muy grande en los dos conceptos y entonces tendríamos que hacer cambios importantes para establecer el valor base de avalúos”.*

**CONSIDERACIONES**

Sobre el particular, me permito manifestarle que en relación con la Circular Externa 060 de 2005, es pertinente indicarle que la misma fue derogada por el artículo 6° 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”. Mediante la Resolución 356 de 2007, se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que está integrado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables.

El cambio normativo se dio en ejercicio de las facultades regulatorias que le atribuyen a la Contaduría General de la Nación, la Constitución Política

de Colombia y la Ley 298 de 1996, regulación que debe ser aplicada en su integridad por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores; por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado; los Fondos de origen presupuestal; 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.

Ahora, en aras de que la información contable pública se desarrolle observando las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, no es viable considerar que cuando el valor en libros de un activo por efecto de la depreciación, por ejemplo, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes no se actualicen, lo cual no permitiría una representación razonable de la realidad económica, razón por la cual el Régimen de Contabilidad Pública contempla que se tomará para tales efectos el costo histórico del activo.

**CONCLUSIÓN**

Así las cosas, es obligatorio para las entidades contables públicas que están dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, acatar los criterios prescritos sobre las excepciones a la actualización en el numeral 21 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 consecuencia, y dado que el Fondo Nacional del Café no se encuentra obligado a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, deberán definir la política contable a observar.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20104-142717 del 09-06-10</b>
---

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Periodicidad de la actualización contable del valor de las propiedades, planta y equipo. Derogatoria de la Circular Externa 060 de 2005

Brigadier General  
ALBERTO BRAVO SILVA  
Vicerrector Administrativo  
Universidad Militar Nueva Granada  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142717, en la cual solicita a la Contaduría General de la Nación, aclaración con respecto a la vigencia de los avalúos técnicos señalados por el numeral 3.5 de la Circular Externa 060 de 2005, cuando establece: *“Los avalúos de que trata la presente Circular Externa tendrán vigencia de tres (3) años como mínimo. (...)”*. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

En relación con la Circular Externa 060 de 2005, es pertinente indicar que la misma fue derogada por el artículo 6° de la Resolución 354 de 2007. Mediante la Resolución 356 de 2007, se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que está integrado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables.

Ahora bien, el numeral 20 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 *“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de*

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

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que la periodicidad máxima establecida para la actualización contable del valor de las propiedades, planta y equipo es de tres (3) años siempre que la entidad considere que el valor en libros durante este período refleja la realidad de los bienes. En caso de que el valor no refleje la realidad económica de los mismos, es potestad del Representante Legal efectuar los nuevos avalúos con anterioridad a este plazo, observando los criterios y lineamientos contables señalados en los numerales 18, 19 y 21 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.

\*\*\*

CONCEPTO 20104-142368 del 30-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración contable por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) de bienes de menor cuantía
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1970</b> Intangibles <b>5111</b> Generales
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) de las erogaciones incurridas para la instalación de cableado estructurado en los inmuebles
3	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b> <b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Principios de contabilidad/ Prudencia Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) de todos los procesos judiciales desde la notificación de la demanda
4	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) de los hechos económicos referentes a gastos de inversión
5	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b> <b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>5507</b> Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Gastos Desarrollo comunitario y bienestar social
	<b>Subtema</b>		Consideraciones para el reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) de gasto público social

Doctor

IVÁN ERNESTO ROJAS GUZMÁN

Director (E)

Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142368, en la cual consulta el tratamiento contable de algunos hechos relacionados como hallazgos en el informe de la Contraloría General de la República (CGR), los cuales se señalan a continuación:

1. "En las subcuentas de propiedades, planta y equipo (1655, 1665, 1670 y 1680), e intangibles (1970) se observó que existen bienes por un valor igual o inferior a medio salario mínimo mensual vigente (2008 \$230.750) que son reflejados como elementos devolutivos y no de consumo controlado o llevados al gasto (...)

(...) De igual manera, no se viene aplicando el procedimiento de afectar la depreciación durante el mismo año en que se adquieren o incorporan, sin considerar su vida útil, teniendo en cuenta los montos que anualmente define la Contaduría General de la Nación (2008 \$1.102.700)".

Por lo anterior, consulta si el tratamiento contable que el DADEP le está dando a los activos devolutivos que no superan 0.5 SMLMV está incum-

pliendo la normatividad contable vigente, considerando que el 90% de los bienes devolutivos individualmente no supera dicho valor.

2. "Con el traslado de elementos No. 20080007, se reclasificaron dos líneas telefónicas por \$14.0 millones con placas 2350 y 2351 de la subcuenta equipos de comunicación y computación a intangibles -derechos; adicionalmente, la entidad presta un servicio operativo o administrativo a través del cableado estructurado que no se encuentra reconocido en la cuenta Redes, Líneas y Cables.

(...)

Ocasionado por desconocimiento en la identificación de las erogaciones correspondientes al cableado estructurado que de acuerdo a su naturaleza puede ser desarticulado y tiene un período de vida útil.

En consecuencia se presentó una subestimación en Redes, Líneas y Cables (1650) y una sobreestimación en los intangibles (1970) de \$14.0 millones; de igual manera, existe una incertidumbre por el importe generado para el funcionamiento del cableado estructurado el cual no se encuentra debidamente reconocido en la cuenta Redes, Líneas y Cables".

Por lo anterior, consulta en cuanto a las líneas telefónicas, si el tratamiento dado por el DADEP, con respecto al traslado a los diferidos, dando

cumplimiento al proceso de homologación que se realizó al 31 de diciembre de 2006, para iniciar la vigencia 2007 fue el adecuado.

Solicita además copias de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación relacionados con el traslado del cableado estructurado como mayor valor o mejora del bien inmueble, y no que estos activos se contabilicen de forma individual en la cuenta 1650-Redes, líneas y cables.

3. ¿La Defensoría del Espacio Público está en obligación de registrar el 100% de los procesos judiciales que son administrados y controlados por la Oficina Asesora Jurídica o se limita a contabilizar los procesos que son registrados en el sistema SIPROJ? En el caso de contabilizar únicamente los procesos que arroja el SIPROJ a nombre del DADEP, ¿en qué momento se deben provisionar los procesos que tengan fallo desfavorable?

4. ¿Está obligado el DADEP a detallar en cada uno de los gastos los proyectos de inversión, a sabiendas que la entidad tiene como control administrativo y financiero las cuentas de presupuesto contable (03 y 05) y en el PREDIS? De ser positiva la respuesta solicita se le indique a qué normatividad se debe acoger la entidad para replantear la organización de su proceso contable.

5. ¿El DADEP en atención a la misión que desarrolla estaría obligado a utilizar el grupo de gasto público social, y en qué casos aplicaría la utilización de este Grupo?

## CONSIDERACIONES

### 1. Bienes de menor cuantía

El párrafo 169 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que *“Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 14 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, expresa 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”*. (Subrayado fuera de texto).

### 2. Líneas telefónicas y cableado estructurado

En relación con el reconocimiento de las líneas telefónicas, este Despacho se pronunció mediante el expediente 200911-136274, del 16 de diciembre de 2009, dirigido al Doctor Rodolfo Martínez Marcelo, Profesional Universitario de la Contraloría General del Departamento de Córdoba, del cual anexo fotocopia.

De otra parte, en relación con el cableado estructurado, el párrafo 166 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece que las propiedades, planta y equipo *“Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, se reconocerán como un mayor valor del mismo”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 132 del mismo texto normativo señala que *“Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo his-*

*tórico, 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 1º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece que *“Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para augmentar 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”*.

*Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda”*. (Subrayado fuera de texto).

### 3. Procesos judiciales

El párrafo 110 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con las características cualitativas de la información contable, señala en relación con la Universalidad, como elemento de la característica de la relevancia, 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo el párrafo 120, relacionado con los principios de contabilidad pública, establece el principio de prudencia señalando que: *“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 3º del Capítulo V, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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, señala 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.*



*Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.*

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

#### 4. Proyectos de inversión

El Título I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que el Catálogo General de Cuentas "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).

El párrafo 282 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), contenido en el 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. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario".

El párrafo 284 mismo texto normativo establece 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". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.3 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, expresa que "Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.4 del mismo texto normativo, señala 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". (Subrayado fuera de texto).

#### 5. Gasto público social

La página web del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), señala como objeto de la entidad "Contribuir al mejoramiento de la calidad de vida en Bogotá, por medio de una eficaz defensa del espacio público, de una óptima administración del patrimonio inmobiliario de la ciudad y de la construcción de una nueva cultura del espacio público, que garantice su uso y disfrute colectivo y estimule la participación comunitaria".

Señala además como función esencial de la entidad la siguiente: "Defensa, inspección, vigilancia, regulación y control del espacio público del Distrito Capital, la administración de los bienes inmuebles, y la conformación del inventario general del patrimonio inmobiliario distrital".

Por su parte, el párrafo 282 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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 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".*

## CONCLUSIÓN

### 1. Bienes de menor cuantía

Con base en lo señalado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y los Instructivos contables que expide la Contaduría General de la Nación en relación con el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo cuyo valor de adquisición sea inferior o igual de 0.5 SMLMV, es potestad de la entidad reconocer este tipo de bienes como Propiedades, planta y equipo y depreciarlos durante su vida útil estimada; como Propiedades, planta y equipo y depreciarlos en el mismo año en que se adquieren o incorporan, con independencia de su vida útil; o afectando directamente el gasto. No obstante, el tratamiento contable de este tipo de bienes debe corresponder a la aplicación de una política contable definida por la entidad con el fin de garantizar la consistencia de la información contable.

Si la entidad decide depreciar los bienes de propiedad, planta y equipo considerados de menor cuantía durante el mismo año de su adquisición o reconocerlos directamente como un gasto, la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los mismos, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los bienes.

Ahora, cabe anotar que los bienes de menor cuantía corresponden a las Propiedades, planta y equipo que, por su costo de adquisición o valor incorporado, pueden reconocerse como gasto o depreciarse en el mismo período contable en que se adquirieron o incorporaron, de acuerdo a los montos periódicamente definidos por la Contaduría General de la Nación; por lo cual, el tratamiento contable de los bienes de menor cuantía no aplica a activos distintos a las propiedades, planta y equipo, como lo es el caso de los bienes y derechos clasificados dentro del Grupo 19-Otros activos.

### 2. Líneas telefónicas y cableado estructurado

Para el reconocimiento contable de las líneas telefónicas, la entidad debe aplicar lo señalado en el concepto 200911-136274, en el cual se concluyó que "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".

De otra parte, se reconocen como un gasto las erogaciones en que se incurren por el cableado estructurado que se instala en los inmuebles, teniendo en cuenta que pierde su posibilidad de uso en caso de retiro, convirtiéndose en chatarra. Sin embargo, la entidad puede considerar la

posibilidad de registrar la erogación en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y efectuar la amortización durante los años que esperan recibir los beneficios, o de lo contrario puede llevar todo el valor al gasto del período en la subcuenta 51114-MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111-GENERALES, tal como se señaló en el numeral 4º del expediente 200712-107567, del 27 de diciembre de 2007, dirigido a la Doctora Gloria Hernández Tarazona, del cual anexo fotocopia.

### 3. Procesos judiciales

Con el fin de garantizar que la información contable pública refleje de manera razonable la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, esta debe contener la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública; por lo cual, la entidad debe reconocer todos los procesos judiciales en su contra sobre los que tenga conocimiento, en atención al principio de prudencia.

En ese sentido, con la notificación de la demanda, la entidad constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito en 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, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Posteriormente, con base en la sentencia condenatoria definitiva, la entidad procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real, mediante un débito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Cuando exista diferencia entre el valor de la provisión previamente reconocido, y el valor del pasivo real, la entidad deberá ajustar los saldos recono-

cidos afectando las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.

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.

### 4. Proyectos de inversión

Con base en las consideraciones expuestas, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) debe reconocer los gastos de acuerdo a su naturaleza y a las funciones de su cometido estatal, atendiendo la estructura del Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora, si la entidad considera que la revelación de los gastos por proyectos de inversión en cuentas de presupuesto y tesorería y en los demás sistemas de información de la entidad, permite con suficiencia ejercer un control sobre la ejecución de los recursos, es potestad de la entidad reconocerlos a nivel auxiliar en las cuentas correspondientes del gasto.

### 5. Gasto público social

Dadas las funciones de cometido estatal asignadas al Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), se concluye que la entidad debe utilizar las cuentas de gasto público social para el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones, cuando ejecute actividades relacionadas con la solución de necesidades básicas insatisfechas orientadas al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, tales como el desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y control de los recursos y bienes públicos, las cuales se reconocen en la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, tal como se señaló en el concepto 20102-140551, del 29 de abril de 2010, dirigido a su Despacho, y relacionada con los recursos económicos que se generan por la administración, el mantenimiento o el aprovechamiento económico de las zonas de uso público.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143233 del 02-07-10			
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	Consideraciones sobre el reconocimiento de erogaciones efectuadas con cargo a los rubros de Inversión o de funcionamiento, como un mayor valor del Activo o gastos.

Brigadier General  
LUZ MARINA BUSTOS CASTAÑEDA  
Directora Administrativa y Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Policía Nacional  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143233, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada.

*"Teniendo en cuenta que la contabilidad en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación, es resultante del manejo presupuestal en el mismo, de manera atenta me permito solicitar a la doctora emitir concepto sobre en qué normas contables y presupuestales, se determina si las erogaciones efectuadas con cargo a Inversión y al rubro mantenimiento-gastos generales de funcionamiento, deben ser*

*consideradas como un mayor valor del Activo, o en su defecto debe contabilizarse como un Gasto."*

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

### CONSIDERACIONES

En los aspectos Generales del Módulo Contable del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) se establece que *"El Sistema Integrado de Información Financiera para efectos contables conciben a la administración central nacional como un solo cuerpo, con una estructura contable homogénea, en la que las entidades que la conforman no presentan*

*individualidad patrimonial propia y todas ellas constituyen un único ente contable.”*

El artículo 4 de la Resolución 141 del 2009 que trata sobre el Procedimiento para el reporte de información de entidades que ejecutan parte del proceso contable en el SIF Nación establece: *“Para las entidades contables públicas que llevan a cabo el proceso contable de manera parcial a través del SIF Nación, en razón 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 que deben presentarse a la Contaduría General de la Nación (...)”* (Subrayado fuera de texto).

En relación con la normatividad contable, el párrafo 102 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señala, en relación con las características de la información contable pública, que:

*“102. La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confianza, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.”*

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública plantea en diferentes párrafos de las normas técnicas relativas a los activos, así como en las correspondientes a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, que:

141 “Noción: Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de su cometido estatal (...)”.

(...)

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, (...)”.

(...)

284 “Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.”.

285 “Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades dirección, planeación y apoyo logístico.”.

286 “Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”.

(...)

289 “El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas

insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”.

Por otra parte, 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, establece en los numerales 1 y 2:

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

*El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.*

*Tratándose de componentes de las propiedades, planta y equipo que cumplan con la definición de adición o mejora, la adquisición se registra debitando la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y acreditando las subcuentas 240101-Bienes y servicios o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda. Este registro procede cuando la entidad no utilice los bienes en forma inmediata.*

*Cuando el componente se incorpore al bien se debita la subcuenta respectiva de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.*

*2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO. Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.*

*El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.*

*El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.”*

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, la descripción y la dinámica de la cuenta 5111-GENERALES expresa que *“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.”* (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto en el Catálogo General en la descripción y la dinámica de la cuenta 5211-GENERALES expresa que *“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública”* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De lo anterior se concluye que la contabilidad pública patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad. Por lo tanto, para el caso de las erogaciones efectuadas con cargo a un rubro presupuestal de inversión, pueden presentarse transacciones, hechos y operaciones que, aunque presupuestalmente se consideran como gasto, contablemente pueden generar un mayor valor de los activos, o también un gasto contable.

Ahora bien, con base en la Norma Técnica y el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contablemente y de manera independiente a la apropiación presupuestal, las erogaciones como las adiciones o mejoras de bienes muebles o inmuebles se consideran mayor valor del activo cuando representan un aumento en la vida útil, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa o mejoran la calidad de los productos y servicios. Por el contrario las erogaciones en las que incurre la entidad

contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización se reconocen como un gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento, de la cuenta 5111-GENERALES, o si desarrollan labores operativas se registran en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES. Igualmente el valor de las reparaciones o mantenimientos que están relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconocen como un costo de producción en la subcuenta denominada generales, de la cuenta que correspondan, de la clase 7-Costos de producción.

En cuanto a la determinación de las Normas del orden presupuestal, se concluye que, de conformidad con la Ley 298 de 1996, en su artículo 4 numeral i) corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública, por lo tanto excede a su competencia funcional pronunciarse sobre las Normas Presupuestales.

\*\*\*

### CONCEPTO 20105-143237 del 12-07-10

CONCEPTO 20105-143237 del 12-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.1.2	Reconocimiento de la actualización de los bienes Reconocimiento de bienes entregados en comodato por parte de un municipio a una entidad descentralizada

Doctora

LUZ AÍDA LARA BAHAMÓN

Directora Financiera Grupo de Contabilidad

Secretaria de Hacienda de Ibagué

Ibagué (Tolima)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105 – 143237, en la cual consulta:

1. Sobre la factibilidad de que la Alcaldía municipal de Ibagué, en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, proceda a realizar los registros de actualización del valor de sus bienes, a partir de las recientes actualizaciones catastrales efectuadas por el IGAC para todo el municipio de Ibagué.

2. Pregunta si es posible que un bien entregado en comodato a una entidad descentralizada, puede ser retirado de los Estados Financieros del Municipio, a fin de que la entidad receptora lo incorpore en su contabilidad, en razón al tiempo del comodato.

Sobre el particular, nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

### 1. Actualización del valor de los bienes

En relación con el tema de actualización del valor de los bienes de Propiedad, planta y equipo mediante avalúos técnicos, es importante atender lo estipulado en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 104, sobre cualidades de la información contable, específicamente en lo concerniente a la condición de razonabilidad, que contempla: “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”, y soporta la característica cualitativa de confiabilidad de la información.

De otra parte, el párrafo 133 del mismo texto normativo, establece que “El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, 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, dispone en los siguientes numerales:

**“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”. (...).

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad,

con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

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

(...)

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

## 2. Bienes entregados en comodato

En lo referente a la inquietud sobre el retiro de la contabilidad del valor de los bienes entregados en comodato, por parte de la entidad que hace entrega de los mismos, a fin de que sean incorporados por la entidad que los recibe, es necesario tener en cuenta lo dispuesto en el numeral 25 del *procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo* del Régimen de Contabilidad Pública, que al respecto 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.*

*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 contrapres-*

*tación, 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 re-clasificado, 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).”*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, se establecen las siguientes conclusiones:

### 1. Actualización del valor de los bienes.

En lo referente a la actualización contable del valor de los bienes, a partir de un avalúo técnico es necesario acogerse a lo estipulado 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, citado en las consideraciones, que establece que los mencionados avalúos se hacen con el propósito de actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública, al valor de realización o valor de reposición del bien, de manera que se tengan en cuenta criterios tales como: ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado, grado de negociabilidad y, de ser el caso, la obsolescencia y deterioro que puedan sufrir los bienes, por lo cual dicho avalúo corresponde a una actualización del valor del bien de forma individual, atendiendo a sus condiciones particulares.

Corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el avalúo técnico que mejor se ajuste al valor real del bien, teniendo en cuenta las características del mismo, y si se trata de un avalúo con fines de reconocimiento y revelación contable o de enajenación.

En este sentido, la entidad puede considerar el avalúo catastral como base de actualización, si a juicio del representante legal, este refleja la realidad económica del bien, y en el evento que el bien tenga fines de enajenación, el avalúo técnico deberá ser realizado por personas especializadas con sujeción a las normas vigentes.

### 2. Bienes entregados en comodato

En lo relacionado con el tratamiento contable de los bienes dados en comodato, es un procedimiento que debe aplicarse atendiendo a lo establecido en el párrafo 25 del *Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo*, citado en las consideraciones, atendiendo a:

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.

Así mismo, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o un 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 otra parte, 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).

\*\*\*

### CONCEPTO 20105-143180 del 03-08-10

CONCEPTO 20105-143180 del 03-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del contrato de comodato celebrado entre el Municipio de Ibagué e INFIBAGUÉ, para administración, mantenimiento y conservación del Estadio Manuel Murillo Toro. Comodato entre entidades de gobierno general

Doctora

NANCY VELOZA GUZMÁN

Profesional Universitario - Contador

Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ)

Ibagué (Tolima)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143180 en la cual nos informa que de acuerdo con lo establecido en el expediente 200910-132912, relacionado con el tratamiento contable de los costos e ingresos generados por el servicio del alumbrado público, la entidad procedió a clasificar los costos operativos en las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y la causación de los ingresos en la subcuenta 431519-Distribución, de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA, al validar la información el reporte registra que el concepto no existe por lo que solicita la habilitación de estas cuentas.

De otra parte, en el numeral 3.1 del citado expediente hace mención del acto administrativo del municipio por el cual cede la renta del alumbrado público, razón por la cual adjunta el Decreto 121 de 1999, por medio del cual se ordena la asignación de unas funciones a la Empresa de Servicios Públicos de Ibagué, hoy INFIBAGUÉ.

Adicionalmente, solicita que se le indique el tratamiento contable de un contrato de comodato, el cual adjunta.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

#### 1. Ingresos tributarios-Alumbrado público

Los artículos primero y segundo del Decreto número 121 de 1999, por medio del cual se ordena la asignación de unas funciones a la Empresa de Servicios Públicos de Ibagué, ESPI hoy INFIBAGUÉ, establecen:

*"ARTÍCULO PRIMERO: ASIGNACIÓN DE FUNCIONES: Asígnase a la Empresa de Servicios Públicos de Ibagué E.S.P. ESPI, las funciones de prestación de los servicios de electrificación y alumbrado público, que en el sector central cumpla la Oficina de Electrificación y Alumbrado Público del Municipio de Ibagué (...)"*

*"ARTÍCULO SEGUNDO. ASIGNACIÓN DE RECURSOS: "Los recursos que administraba la Oficina de Electrificación y Alumbrado Público de Ibagué, con destino a la prestación del servicio de cuya asignación se trata, pasarán a ser administrados exactamente con el mismo fin oficial por la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Ibagué, E.S.P. ESPI, (...). (Subrayado fuera de texto)."*

El Diccionario Jurídico Colombiano<sup>21</sup>, define "CESIÓN" en el siguiente sentido: "Es el traspaso de un derecho a favor de otro; (...)"

#### 2. Propiedades, planta y equipo-Bienes de uso permanente sin contraprestación

La cláusula primera del contrato de comodato celebrado entre el Municipio de Ibagué quien actúa como COMODANTE e INFIBAGUÉ, quien actúa como COMODATARIO, establece como objeto del contrato "El contrato interadministrativo de comodato para la administración, mantenimiento y conservación del Estadio Manuel Murillo Toro (...)"

21 Diccionario Jurídico Colombiano, Editora Jurídica Nacional, edición 2003, pág. 330.

La cláusula segunda, establece como obligaciones del comodatario: "1) *Restituir el inmueble a el COMODANTE al terminar este contrato, o sus prórrogas, en el mismo estado en que lo recibe (...)*"

La cláusula tercera, establece como obligaciones del comodante, las siguientes: "(...) 1) *Entregará los bienes, objeto del presente contrato de comodato en forma real, oportuna y en perfecto estado de funcionamiento. (...)*".

En lo relacionado con la naturaleza jurídica de INFIBAGUÉ, el artículo primero del Decreto 0183 del 23 de abril de 2001, señala: "*Créase el Establecimiento Público del orden municipal, denominado INSTITUTO DE FINANCIAMIENTO, PROMOCIÓN Y DESARROLLO DE IBAGUÉ-INFIBAGUÉ*".

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

El numeral 25 del Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que "*Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general*".

*La entidad del gobierno general que 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 esti-*

*mado 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).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

### 1. Ingresos tributarios-Alumbrado público

Dado que el Decreto 121 de 1999, no señala expresamente que se haya efectuado una cesión del impuesto por alumbrado público a INFIBAGUÉ, es preciso que la entidad eleve consulta al órgano competente con el fin de establecer la propiedad del mismo. No obstante, hasta tanto la entidad no envíe a la Contaduría General de la Nación copia del acto administrativo de cesión del impuesto o del concepto emitido por el órgano competente, reiteramos que el reconocimiento del impuesto por alumbrado público le corresponde al municipio de Ibagué, tal como lo establece el numeral 3.1 de las conclusiones del concepto 200910-135912 del 9 de diciembre de 2010.

Es de anotar, que en lo relacionado con la incorporación de las cuentas y subcuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y la subcuenta 431519-Distribución, de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA, en el ámbito de cuentas que le corresponde a la entidad en el CHIP, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el expediente 20106-144519 del 25 de junio de 2010, del cual anexo copia.

### 2. Propiedades, planta y equipo-Bienes de uso permanente sin contraprestación

INFIBAGUÉ es un establecimiento público del orden municipal, que de conformidad con el concepto 200910-135912 del 9 de diciembre de 2010 se clasifica como una entidad del gobierno general. Por tanto, los bienes que reciba de otra entidad del gobierno general para su uso permanente y sin contraprestación deben ser incorporados en su contabilidad como propiedades, planta y equipo.

Razón por la cual, los bienes recibidos por INFIBAGUÉ mediante la celebración del contrato de comodato celebrado con el Municipio de Ibagué, se deben reconocer en la contabilidad de INFIBAGUÉ por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o el estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta de bienes de uso permanente sin contraprestación correspondiente, de la cuenta a la que pertenezca el bien en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida un crédito a la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte, el Municipio de Ibagué debe retirar de su contabilidad el valor de los bienes, junto con sus conceptos asociados tales como depreciaciones, provisiones o valorizaciones, según corresponda, y llevar un control de los bienes en cuentas de orden deudoras de control, de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-144335 del 04-08-10**

	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que la entidad pueda utilizar el valor establecido en la declaración del impuesto sobre vehículos como avalúo comercial para actualizar el valor de los vehículos

Doctora

LUZ MARÍA BARRERA MILLÁN

Coordinadora Grupo Financiero y Presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)

Ministerio de la Protección Social

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144335, en la cual consulta si para la actualización del valor de los vehículos se puede tomar el valor del avalúo comercial de la Declaración del impuesto sobre vehículos, en cumplimiento del numeral 18 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

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

### CONSIDERACIONES

Los párrafos 11, 133, 136, 137, 165 y 166 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“11. 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.*

(...)

*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.*

(...)

*136. **Costo de reposición.** Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.*

*137. **Valor de realización.** Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”.*

(...)

*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 conta-*

*ble 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. (...).*

*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.” (Subrayado fuera de texto).*

De otra parte, el numeral 18 del 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, dispone: *“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”.* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, me permito expresarle que en relación con la realización de avalúos técnicos de vehículos, por parte de las entidades públicas, que tiene como objetivo evaluar el valor de los activos para contrastarlo con el valor reconocido en la información contable pública y así mejorar la revelación de la realidad económica de los bienes en la información financiera, económica, social y ambiental; este Despacho mediante el expediente 200912-138601 del 13 de enero de 2010 dirigido a la doctora Elizabeth Tovar de Pinto, Auditora Interna del Fondo Nacional del Cacao, señaló: *“Mientras el costo de reposición y el valor de realización solo se determinan mediante análisis técnico de las condiciones específicas de*



los bienes, considerando 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, los avalúos de Fecolda y la Revista Motor son estimaciones generales de precios de referencia sobre grupos homogéneos de activos con fines comerciales, que en muchas ocasiones pueden no reconocer las particularidades del activo específico y su uso para la entidad.

En consecuencia, avalúos de ese origen basados solamente en precios de referencia no son el instrumento apropiado para determinar la actualización de este tipo de bienes, en aras de lograr la razonabilidad y confiabilidad de la información contable pública”.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que la realización de avalúos técnicos, tiene como objetivo determinar el costo de reposición o el valor de realización de los activos para contrastarlo con el monto reconocido en la información contable pública, de tal manera que

esta sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas.

Ahora, en relación con la posibilidad de que el avalúo comercial de la declaración del impuesto sobre vehículos sea utilizado para actualizar el valor de los vehículos, es pertinente retomar lo señalado por este Despacho mediante el expediente 200912-138601 del 13 de enero de 2010 dirigido a la doctora Elizabeth Tovar de Pinto, Auditora Interna del Fondo Nacional del Cacao, en el sentido de que los avalúos basados solamente en precios de referencia no son el instrumento apropiado para determinar la actualización de los vehículos, en aras de lograr la razonabilidad y confiabilidad de la información contable pública. En consecuencia, no es viable que la entidad pueda utilizar el valor establecido en la declaración del impuesto sobre vehículos como avalúo comercial para actualizar el valor de los vehículos, toda vez, que no corresponde a una inspección técnica de las condiciones específicas del vehículo, a no ser que la entidad evidencie que dicho avalúo refleja la realidad económica del bien.

\*\*\*

### CONCEPTO 20105-143386 del 05-08-10

CONCEPTO 20105-143386 del 05-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio “El Santuario” de la entrega de los inmuebles del llamado Polideportivo Mario Giraldo al INFORDES mediante contrato de Comodato

Doctoras  
BEATRIZ EUGENIA HOYOS ZULUAGA  
Secretaria de Hacienda  
LUZ MARINA RAMÍREZ HOYOS  
Contadora  
El Santuario (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me permito darle respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20105-143386 mediante el cual consulta lo siguiente:

“Nos permitimos solicitar concepto sobre un Contrato de Comodato que existe entre la Administración Municipal y el ente descentralizado el Instituto para el Fomento de la Recreación y el Deporte de El Santuario (INFORDES); donde le Municipio entrega los inmuebles del llamado Polideportivo Mario Giraldo los cuales están avaluados en DIEZ MIL DOSCIENTOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS DIECISIETE PESOS M/L (\$10.200.649.217).”

En argumento de la consulta radica en que: “retirar los mencionados inmuebles de la contabilidad del Municipio, implica un menoscabo significativo a sus Estados Financieros. Y de otro lado implica para el INFORDES un engrosamiento de sus estados financieros desproporcionado en su presupuesto anual el cual asciende aproximadamente a TRESCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS M/L (\$350.000.000.00) para el año 2010, con todas sus implicaciones, entre otras, la obligación de actualizar los avalúos comerciales cada tres años, generar gastos de depreciación que superan sus ingresos.

Consideramos pues, que por las circunstancias dadas para este caso es más conveniente que dichos activos continúen en la Contabilidad del Municipio.”

Para explicar el tratamiento contable de contrato de comodato celebrado entre el Municipio de El Santuario y el Instituto para el Fomento de la Recreación y el Deporte (INFORDES) es necesario conocer los términos en que se celebró el contrato, por lo tanto se debe identificar con precisión

el objeto y el alcance del mismo, así como los derechos y obligaciones de los participantes, lo cual se detalla a continuación:

## CONSIDERACIONES

El Código Civil señala en sus artículos 2200, 2219 y 2220, lo siguiente:

“Artículo 2200. DEFINICIÓN. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la 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.

2219. COMODATO PRECARIO. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo. (Subrayado fuera de texto).

2220. OTROS CASOS DE COMODATO PRECARIO. Se entiende precario cuando no se presta la cosa para un servicio particular, ni se fija tiempo para su restitución.

Constituye también precaria (sic) la tenencia de una cosa ajena, sin previo contrato y por ignorancia o mera tolerancia del dueño.”

Por su parte la cláusula primera del contrato señala: - “El comodante, MUNICIPIO DE EL SANTUARIO entrega a título de comodato al INFORDES el inmueble determinado en la escritura pública número 946 del 27 de noviembre de 1992 otorgada en la notaría única de El Santuario.”

En la cláusula Tercera del citado contrato señala: “DURACIÓN DEL CONTRATO: el contrato será por el término de cinco (5) años contados a partir del 2 de enero de 2009 hasta el 31 de diciembre de 2014, la

*cual podrá ser prorrogada a voluntad de las partes expresada con no menos de un mes de anticipación al vencimiento del contrato; sin embargo el comodante conserva la facultad de pedir el bien inmueble en cualquier tiempo lo que lo convierte en un comodato precario (...):*

Por otro lado, la cláusula cuarta señala: *“CUANTÍA: para efectos únicamente fiscales, se fija como valor el inmueble que por este contrato se cede en comodato, la suma de: DIEZ MIL DOSCIENTOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS DIEZ Y SIETE PESOS M/L (\$10.200.649.217) Así: Área de lote por \$6.488.703.000 y Área de Construcción \$3.711.946.127, con base en avalúo catastral.”*

En la cláusula séptima del citado contrato establece: *“OBLIGACIONES DEL COMODANTE: EL COMODANTE: EL COMODANTE MUNICIPIO DE EL SANTUARIO, se obliga para con el COMODATARIO 1- Entregar el inmueble.”*

Por otro lado la Cláusula octava señala: *“OBLIGACIONES DEL COMODATARIO: EL COMODATARIO se obliga para con el COMODANTE, MUNICIPIO DEL SANTUARIO así: 1- A dar al inmueble la destinación indicada en la cláusula segunda de este documento. (...) 5- En el momento que la administración requiera la devolución del bien y de los que son objeto de este contrato de comodato el comodatario se obliga a restituirlo en la fecha que se determine para el efecto. (...)”*

Por su parte, el numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, expresa:

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

*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.*

(...)

*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.” (Subrayado fuera de texto).*

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 de este tipo de bienes, presentando el tratamiento contable en las entidades de gobierno general.

## “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 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.” (Subrayado fuera de texto)*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anotado en las consideraciones, se concluye que tratándose de las entidades de gobierno general, tanto la entidad contable pública que entrega los bienes como la que los recibe, debe registrar los efectos económicos del comodato en sus estados contables, independientemente del monto o de las razones de conveniencia o inconveniencia, por lo cual aplicarán el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

Una vez el Municipio de El Santuario entrega los bienes a INFORDES, 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; 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 debe controlar la propiedad de 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 otro lado, el Instituto para la Recreación y el Deporte de El Santuario (INFORDES) debe registrar los bienes de uso permanente sin contraprestación por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con indepen-

dencia, del plazo pactado para la restitución, dado que es la entidad que se beneficiará del potencial de servicios o de los beneficios económicos futuros que provea el bien durante el tiempo que dure el comodato.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido anteriormente la entidad debe registrar un débito en la subcuenta "Bienes de uso permanente" de las

cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-144705 del 20-08-10**

CONCEPTO 20107-144705 del 20-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Viabilidad de utilizar el método "Suma de los dígitos de los años con factor inverso" para la depreciación de activos

Doctor

JULIÁN ASDRÚBAL PÉREZ MANRIQUE

Contador

EMTELCO S.A.

Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20107-144705, mediante la cual consulta:

*"¿Es aceptado como método de reconocido valor técnico para hallar la depreciación de un activo el método de la suma de los dígitos con factor inverso, mediante el cual que registra una menor depreciación al inicio de la vida útil del activo y una depreciación creciente al final o al agotamiento del activo?"*

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo 169 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse 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"*.

En ese mismo sentido, el numeral 5º del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, planta y equipo, parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *"La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora (...)"*.

Señala el mismo numeral que *"Son considerados métodos de reconocido valor técnico, entre otros, los siguientes: Línea Recta, Número de*

*Unidades de Producción u Horas de Trabajo, Suma de los Dígitos de los Años y Doble Tasa sobre Saldo Decreciente"*. (Subrayados fuera de texto).

Respecto al método de la suma los dígitos de los años, el numeral 8 del citado Procedimiento estipula que *"El factor de depreciación es una fracción cuyo numerador representa los años de vida que le quedan al activo y el denominador representa la suma de los años de vida útil probable, el cual es constante para cualquier año en que se calcule la depreciación"*.

Tratándose de la vida útil de un activo depreciable, el numeral 10 del mismo Procedimiento determina que *"(...) debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo"*.

**CONCLUSIÓN**

El Régimen de Contabilidad Pública establece que la depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, utilizando métodos de reconocido valor técnico y vidas útiles estimadas que consideren los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo.

EMTELCO S.A. puede utilizar el método de depreciación de reconocido valor técnico denominado Suma de los Dígitos de los Años y determinar un factor inverso que represente la vida útil, siempre que ello corresponda con una distribución racional y sistemática del costo de los bienes, considerando los beneficios económicos futuros o su potencial de servicio.

Así mismo, le anexo el concepto No. 200310-25090 dirigido a Carlos Gabriel Álvarez Melo, Representante Legal de la entidad EMP Bogotá, la cual contribuye al tema consultado.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-145832 del 16-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLES</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Municipio de Simácota de motores recibidos de la DIAN, los cuales fueron dados de baja y posteriormente vendidos.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1901</b> Reserva financiera actuarial
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del porcentaje con destino al FONPET, sobre el valor de la venta de bienes dados de baja que han sido recibidos de otras entidades públicas, en el momento en que la entidad destine estos recursos como reserva financiera actuarial

Doctor  
WILSON QUINTERO LIZARAZO  
Contador  
Alcaldía de Simacota  
Simacota (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20108-145832 en la cual consulta:

- ¿Cuál es el procedimiento para registrar el retiro de unos motores donados por la DIAN al Municipio, evaluados en \$72'000.000, que fueron dados de baja y a la vez vendidos por un valor de \$10'000.000? (La entidad ha registrado tales motores en la subcuenta 163501-Maquinaria y equipo, por valor de \$72'000.000).
- Teniendo en cuenta que el Municipio enajena un activo ¿hay que aplicar el porcentaje para FONPET? y ¿Cuál es el procedimiento para contabilizar tal enajenación?

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento contable de los motores donados por la DIAN al Municipio, los cuales han sido dados de baja y vendidos con posterioridad.

Los párrafos 165, 167, 174 y 248 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con las Normas técnicas relativas a las Propiedades, planta y equipo, y las relativas al Patrimonio, expresan que:

### "9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. (...) Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para (...) 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.

(...)

167. (...) 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.

(...)

174. (...) 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. (...)

(...)

### 9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

(...)

248. El superávit incorporado se origina (...) en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, (...). 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 del texto).

En cuanto al reconocimiento de los hechos económicos que afectan el grupo de propiedades, planta y equipo, tales como venta, retiro y traslado de bienes, deben seguirse los criterios establecidos en los numerales 22. VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; 23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; 24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS; y 25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad, planta y equipo; en cuyo numeral 29, indica que: "(...) Deben revelarse en notas a los estados contables, situaciones del período contable que permitan conocer la siguiente información: (...) Monto de los bienes vendidos y el efecto en los resultados (...) Monto, justificación y efecto en los resultados por el retiro de bienes (...)".

Acorde con lo anterior, el Catálogo General de Cuentas (CGC), del RCP, incluye las cuentas: 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, y 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, en las cuales es posible revelar y reconocer las propiedades, planta y equipo de la entidad, de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento.

Por otra parte, el CGC incluye también la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, en la cual se "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. (...)”

2. Reconocimiento contable del porcentaje de ingresos generado en la enajenación de activos de las entidades territoriales, destinados al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET).

En concordancia con la Ley 100 de 1993, y considerando la función legislativa del Congreso de la República, se expidió la Ley 549 de 1999, “Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional.” Los artículos 1, 2 y 3 de la citada ley, disponen que:

*“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 (...)”*

*ARTÍCULO 2o. RECURSOS PARA EL PAGO DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Se destinarán a cubrir los pasivos pensionales los siguientes recursos:*

*(...) 7. A partir del 1o. 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.*

(...)

*ARTÍCULO 3o. FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES (FONPET). Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el (...) Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan (...).”*

Por su parte, la Contaduría General de la Nación (CGN), expidió el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, cuyo numeral 8, en relación con la creación de la reserva financiera actuarial, 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. (...).”*

En este orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas (CGC), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), incluye las subcuentas 190101-Efectivo, y 190104-Encargos fiduciarios, correspondientes a la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, en cuya dinámica se lee que, entre otras razones, esta cuenta se debita con: *“El valor neto de los activos destinados al pago del pasivo pensional”.*

## CONCLUSIÓN

1. En primer lugar, si los motores recibidos cumplen con la definición de Propiedades, planta y equipo, en los términos del Régimen de Contabi-

lidad Pública, la entidad que recibe los bienes debe seguir el siguiente procedimiento para reconocer la incorporación, baja, y disposición de estos; 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.

Ahora bien, si la entidad retira de sus activos los bienes recibidos, por considerarlos inservibles, este hecho debe reconocerse contablemente mediante un débito a las subcuentas 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 haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, atendiendo lo dispuesto en el numeral 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad, planta y equipo. Alternamente el control de estos bienes se realiza a través de las cuentas de orden deudoras, por medio de un débito a la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y contrapartida a la subcuenta 891506-Activos Retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y en las notas a los estados debe revelar el monto, justificación y efecto en los resultados por tal retiro de bienes.

Por último, al realizar la venta de los motores inservibles que se reconocen en cuentas de orden, porque han sido retirados o dados de baja de los activos de la entidad, deberá cancelar las cuentas de orden y reconocer la enajenación de los activos, por el valor de la venta, mediante un débito a la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Adicionalmente, en notas a los estados contables debe revelarse la información relacionada con el monto de los bienes vendidos y el efecto en los resultados.

2. No es competencia de la Contaduría General de la Nación (CGN), indicar si en la enajenación de activos que han sido trasladados desde otra entidad pública, y posteriormente dados de baja o retirados de los activos de las entidades territoriales, hay que aplicar el porcentaje fijado en el numeral 7 del artículo 2º de la Ley 549 de 1999, por lo que en la fecha estamos dando traslado de su inquietud a la Doctora Mónica Uribe, Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, si la entidad territorial debe calcular un porcentaje con destino al FONPET, sobre el valor de la venta de bienes dados de baja que han sido recibidos de otras entidades públicas, en el momento en que la entidad destine estos recursos como reserva financiera actuarial, debe reconocer un débito a la subcuenta 190101-Efectivo, o 190104-Encargos fiduciarios, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con contrapartida a la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146200 del 28-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la depreciación y amortización en entidades del gobierno general pertenecientes al sector central-Fiscalía General de la Nación
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Caracterización del sector público colombiano/ Entorno económico
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Clasificación de las entidades por función económica. Alcance de la palabra “empresa” en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública (RCP)
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>3105</b> Capital fiscal
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que una entidad del Gobierno General- Fiscalía General de la Nación, reconozca provisiones para amparar el posible castigo de los deudores asociados a créditos otorgados para préstamos de vivienda de sus servidores públicos

Doctora

LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS

Coordinadora Sección de Contabilidad

Fiscalía General de la Nación

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20108-146200 en la cual expresa y consulta:

1. Cuál es el tratamiento contable que debe aplicar la Fiscalía General de la Nación (FGN) o la Rama Judicial, al momento de aplicar el numeral 16 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, ¿el de una entidad del sector central o del sector descentralizado?
2. Cuál es el alcance y definición de la palabra “empresa” que se encuentra contenida en el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
3. En la subcuenta 147012-Créditos a empleados, la Fiscalía General de la Nación reconoce el valor de los derechos a favor por efecto de préstamos de vivienda que otorgó la entidad en anteriores vigencias, a sus servidores públicos. “Sobre el saldo de esta cuenta, periódicamente la FGN ajusta la provisión que se creó como estimación de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad y que se refleja en la subcuenta 148090”. Al respecto solicita se indique si tal procedimiento es el correcto.

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1. Depreciación de las propiedades, planta y equipo

Para establecer si el tratamiento contable de la depreciación que debe aplicar la Fiscalía General de la Nación (FGN) corresponde al de una entidad del sector central o descentralizado, debe tenerse en cuenta el siguiente marco legal:

LA RAMA JUDICIAL Y LA FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN

*La Constitución Política de Colombia de 1991, señala en el artículo primero, que “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, (...)”* Estado que según

su organización, se estructura en las Ramas del Poder Público, legislativa, ejecutiva y judicial.

De acuerdo con el artículo 249 de la Constitución Política de Colombia, *“La Fiscalía General de la Nación estará integrada por el Fiscal General, los fiscales delegados y los demás funcionarios que determine la ley. (...) La Fiscalía General de la Nación forma parte de la rama judicial y tendrá autonomía administrativa y presupuestal.”* (Subrayado fuera del texto).

Concordante con los anteriores textos normativos citados, la Sala de Consulta y Servicio Civil, del Consejo de Estado, a través del Concepto No. 1.587, del 21 de octubre de 2004, expresa que: *“La Constitución de 1886 se caracterizó por consagrar el principio de centralización política y descentralización administrativa, según el cual las funciones constitucionales legislativa, judicial, de control y electoral se encuentran centralizadas, en tanto que la función ejecutiva (...) se descentraliza, territorialmente, por servicios y por colaboración. (...)”* (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los párrafos 5 y 9, respectivamente, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresan que: *“El sector público está inmerso en un entorno definido por variables jurídicas, económicas y sociales. (...) la caracterización del entorno permite identificar el concepto de Entidad Contable Pública como unidad mínima productora de información.”*, y en términos del RCP, el entorno jurídico *“(...) se encuentra organizado por ramas del poder público (Ejecutiva, Legislativa y Judicial), niveles u órdenes (Nacional y Territorial) y sectores (Central y Descentralizado), así como otros organismos que gozan de autonomía e independencia en virtud de funciones de cometido estatal especiales, definidas por el ordenamiento jurídico vigente.”* (Subrayado fuera del texto).

LA RAMA EJECUTIVA Y LAS ENTIDADES DESCENTRALIZADAS

En relación con la función administrativa de la Rama ejecutiva, por mandato constitucional, los artículos 209 y 210, señalan que:

*ARTÍCULO 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla (...), mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.*

(...)

ARTÍCULO 210. *Las entidades del orden nacional descentralizadas por servicios sólo pueden ser creadas por ley o por autorización de esta, con fundamento en los principios que orientan la actividad administrativa. (...)* (Subrayado fuera del texto).

Siguiendo tal mandato, el artículo 68 de la Ley 489 de 1998, "Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones.", en el artículo 68, señala que: "Son entidades descentralizadas del orden nacional, (...) las (...) entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas." (Subrayado fuera del texto).

Concordante con lo anterior y considerando un texto normativo ya citado, la Sala de Consulta y Servicio Civil, del Consejo de Estado, a través del Concepto No. 1.587, del 21 de octubre de 2004, expresa que: "(...) la función ejecutiva –llamada también administrativa– se descentraliza, territorialmente, por servicios y por colaboración. (...)

(...) el carácter de entidades descentralizadas, (...) está restringido a personas jurídicas que integran la rama ejecutiva del poder público" (Subrayados fuera del texto).

Finalmente, considerando el anterior marco legal señalado, en relación con el registro contable de la depreciación y amortización, el numeral 16 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 (RCP), señala que: "Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)

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)." (Subrayado fuera del texto).

## 2. Clasificación de las entidades por función económica

En relación con las empresas bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), los párrafos 22 y 25 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), contenido en el mismo RCP, señalan que:

### "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.

(...)

22. "Excepcionalmente, otras ramas como la judicial, tal es el caso del Instituto de Medicina Legal, entidad descentralizada adscrita a la Fiscalía General de la Nación."

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. (...)" (Subrayados fuera del texto).

## 3. Otros deudores – Préstamos a empleados

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. Hacen parte de este concepto (...) los préstamos concedidos (...), 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 del texto).

Instrumentalizando tal norma, el Catálogo General de Cuentas (CGC) señala en la dinámica de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, que esta se acredita, entre otros, con "(...) El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes." 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."

## CONCLUSIÓN

1. En los términos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), considerando los mandatos constitucionales y disposiciones legales relacionadas con el tema, se concluye:

La Fiscalía General de la Nación (FGN) es una entidad con autonomía<sup>23</sup> administrativa y presupuestal creada por medio de la Constitución Política y está dotada de autonomía para el cumplimiento de una función constitucional que se encuentra centralizada, como lo es la función judicial. Por consiguiente y considerando que la FGN es una unidad mínima productora de información que debe desarrollar el proceso contable con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, el tratamiento contable por el cual debe guiarse al observar y aplicar lo dispuesto en el Manual de Procedimientos del RCP, es el señalado para las entidades de gobierno general pertenecientes al Sector Central.

23 "(...) la autonomía es el resultado de una amplia descentralización y esta a su vez tiene un claro contenido autonómico; sin embargo, no por ello puede predicarse que desde la perspectiva legal todos los órganos autónomos sean entidades descentralizadas. (...) De esta forma, conforme a la ley, todo ente descentralizado goza de autonomía en ciertas materias, mas no todo órgano autónomo pertenece al sector descentralizado de la administración." (Concepto No. 1.587 de la Sala de Consulta y Servicio Civil, del Consejo de Estado, del 21 de octubre de 2004.

En consecuencia, el reconocimiento contable de la depreciación y amortización que debe realizar la FGN es el señalado para las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, registrando un débito en 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 un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Cabe agregar que la descentralización es un concepto que se encuentra ligado a la función administrativa de la rama ejecutiva, que puede descentralizarse territorialmente y por servicios; y no a la rama judicial, que desempeña funciones constitucionales centralizadas. Adicionalmente, la Constitución y la Ley exigen que las entidades del orden nacional descentralizadas por servicios sean creadas por ley o por autorización de esta, y la FGN no se origina en tales disposiciones normativas, toda vez que su procedencia es de carácter constitucional.

2. El RCP contiene la regulación contable pública de tipo general y específico, que deben adoptar los organismos y entidades que están bajo su ámbito de aplicación, por lo tanto, cuando se estén expresando sujeciones a principios, normas técnicas, instrucciones y procedimientos contables que deben seguir la(s) empresa(s), debe interpretarse el sustantivo

*empresa(s) en los términos del numeral 24 del RCP, en el cual se 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.”*

3. Considerando lo dispuesto en el RCP, la FGN se clasifica como una entidad del Gobierno General, por lo tanto no es procedente que realice algún registro de provisiones para amparar el posible castigo de los deudores asociados a créditos otorgados para préstamos de vivienda de sus servidores públicos.

En consecuencia, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, la FGN debe reconocer un débito a la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 147012-Créditos a empleados, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20109-147274 del 02-11-10

TÍTULO		1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1		Procedimiento para el Reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
		1.2		Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
		2.1	4808	Otros ingresos ordinarios
		2.2	1682	Propiedades de inversión
	Subtema			Reconocimiento por parte de CEDELCA, del arrendamiento de la infraestructura de comercialización y distribución de pequeñas centrales hidroeléctricas

Doctores

GONZALO A. GALLEGU RENGIFO

Coordinador Financiero

ÉLMER GARCÍA CAICEDO

Contador

Centrales Eléctricas del Cauca S. A. - CEDELCA

Popayán (Cauca)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147274, en la cual consulta el tratamiento contable que la Empresa Centrales Eléctricas del Cauca-ESP debe aplicar a los contratos celebrados para el arrendamiento de la infraestructura de comercialización y distribución por un lapso de veinticinco años y otro para el arrendamiento de la infraestructura de las pequeñas centrales hidroeléctricas por un periodo de diez años, respecto de los cuales indica:

*“3. En razón a esta situación presentada cuál será el procedimiento en cuanto a los bienes dados en arrendamiento, se realizarán las depreciaciones en la forma acostumbrada o por el contrario estos no serán depreciados y deberán (sic) reclasificados, de ser así cuáles serían las cuentas a utilizar y el procedimiento.*

*4. Derivado de la celebración de estos contratos la empresa mensualmente recibe unos cánones de arrendamiento los cuales constituyen los ingresos los cuales debemos conocer si estos se clasificarían como corrientes o seguirían siendo clasificados como otros ingresos. Es de anotar*

*que a pesar de los mencionados contratos la empresa sigue presentando el mismo objeto social.*

*5. Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto es importante conocer la dinámica a seguir en razón a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad de igual forma que su correlación con las disposiciones de la SSPD.”*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad establece en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades planta y equipo, que los bienes destinados a la generación de ingresos, producto de arrendamiento deben reclasificarse conforme a lo indicado en el numeral 28.

**“RECLASIFICACIONES.** Los bienes inmuebles que se destinan 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. (...)"

De otra parte el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos y sus notas por parte de las entidades contables públicas, es así que el numeral 10 determina:

**"10. ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL.** El Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental se presenta mostrando los saldos a nivel de cuenta en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, presentando las actividades ordinarias clasificadas en operacionales y no operacionales y las partidas extraordinarias. (Subrayado fuera de texto).

*Este estado se estructura en orden de precedencia revelando los saldos de las actividades ordinarias y partidas extraordinarias, así como las operacionales y no operacionales, conforme lo define la norma técnica relativa a las cuentas de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.*

*En primer lugar, de las actividades ordinarias, se muestran los ingresos, costos y gastos operacionales, con el fin de calcular el excedente o déficit operacional,*

(...)

*La entidad conociendo la operación básica o principal, presentará su estado de actividad financiera, económica, social y ambiental conforme a la naturaleza de sus operaciones. Es decir, las entidades de gobierno general, se caracterizan porque sus ingresos operacionales corresponden por lo general a los fiscales y las transferencias, mientras que para las empresas son la venta de bienes y servicios."*

(...)

En segundo lugar, se revelan los ingresos, costos y gastos no operacionales para efectos de obtener el excedente o déficit no operacional.

**Ingresos no operacionales.** Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con esta, y que son recurrentes.

(...)"

Además, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública determina que los arrendamientos deben clasificarse en la sub-

cuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, descrita 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."

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas en la descripción de la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, señala: "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."

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Los bienes clasificados en las cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES, cuando se destinen en su totalidad a la generación de ingresos por arrendamientos, deben reconocerse como Propiedades de Inversión, por lo que si en la infraestructura de comercialización y distribución, como la de las Pequeñas Centrales Hidroeléctricas a que hace referencia en su solicitud, incluyen este tipo de bienes deben reclasificarlos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES. En relación con las depreciaciones, provisiones y valorizaciones de los bienes reclasificados continuarán registrándose conforme a la naturaleza del bien.

Por lo tanto, las Propiedades, planta y equipo diferentes a las anteriormente indicadas continúan siendo reconocidas en la cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifican la naturaleza del bien, y revelar su condición en notas a los estados contables. Es de anotar que la entidad puede crear los auxiliares que considere pertinentes a partir del séptimo dígito para identificar que se encuentran arrendados.

Respecto a la clasificación de los ingresos por concepto de los arrendamientos generados en los contratos, deben registrarse en la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, de manera que al estructurar el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, la entidad contable pública, presentará en primer lugar los ingresos por Actividades Ordinarias relacionados con la operación básica o principal de la entidad contable pública, y aquellas que corresponden a actividades complementarias o adicionales que no se relacionan con la actividad básica serán no operacionales.

En cuanto a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad y su correlación con las disposiciones de la SSPD, anexo copia del concepto 20106-144607 en el cual la CGN dio respuesta a otra entidad contable pública sobre el particular.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147510 del 02-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta de los avalúos realizados en el 2008 a las propiedades, planta y equipos
2 4	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1710</b> Bienes de beneficio y uso público en servicio
		2.1	Normas Técnicas relativas a los activos/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta de muros de contención y placas deportivas que corresponden a parques deportivos e infantiles
2.1.1		Inviabilidad de actualizar el valor de los bienes de beneficio y uso público	
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1645</b> Plantas, ductos y túneles
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta de las instalaciones de acueducto y alcantarillado, no obstante no haber legalizado el título de propiedad

Doctora  
MARIBEL ZAPATA PAREJA  
Oficina de Contabilidad  
Municipio de Sabaneta  
Sabaneta (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147510, en la cual solicita información relacionada con las cuentas de propiedad, planta y equipo y bienes de beneficio y uso público, respecto de las cuales consulta:

- 1- El Municipio de Sabaneta, contrató la realización de un avalúo de los bienes de propiedad, planta y equipo en el año 2008, estos datos no fueron entregados oportunamente a la oficina de contabilidad, por tal motivo no están registrados. ¿Es factible que se registre dicho valor afectando el 2010?
- 2- ¿Los muros de contención, placas deportivas (mediante llamada telefónica se aclara que corresponden a parques deportivos) y parques infantiles son considerados como bienes de beneficio y uso público?
- 3- El acueducto y alcantarillado no cuenta con título de propiedad, sin embargo está actualizado por su costo histórico y registrado en los libros en la cuenta 1645 plantas y ductos. ¿Es correcto este procedimiento?
- 4- El valor resultante de la actualización catastral para los bienes de beneficio y uso público, ¿debe ser registrado como valorización o como mayor valor del activo?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1- Actualización propiedad, planta y equipo

La Norma Técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 133 determina:

*“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.”*

Con respecto a la actualización de los bienes de propiedad, planta y equipo, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala en los párrafos 18 y 20:

### “18. Actualización:

(...)

*La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.*

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

**“20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES** *La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el periodo 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 periodo contable respectivo.”* (Subrayado fuera de texto).

### 2- Bienes de beneficio y uso público

La Norma Técnica relativa a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales del Plan General de Contabilidad Pública, establece en el párrafo 176:

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica que en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, se registra: *"el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad."*

### **3- Contabilización acueducto y alcantarillado**

El numeral 9.1.1.5 de las [...] reconocer estos bienes como Propiedades, planta y equipo, debitando la subcuenta 164515-Plantas, ductos y túneles pendientes de legalizar, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, siempre que tengan las evidencias suficientes de que las obras e instalaciones en cuestión le pertenecen a la entidad y que se adelanten las gestiones administrativas pertinentes tendientes a formalizar la propiedad.

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 la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES como aquella donde se registra *"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. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general."*

(...)

**SE DEBITA CON:** 1- El costo de adquisición, a cualquier título, de las plantas, ductos y túneles, más todas las erogaciones incurridas para su adquisición. (...)"

### **4. Actualización catastral en los bienes de beneficio y uso público**

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"*. (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

### **1- Actualización propiedad, planta y equipo**

Es viable el registro de actualización en el año 2010 considerando que para efectos contables los avalúos para la actualización de bienes de propiedad, planta y equipo, conforme a la normatividad contable vigente, se requieren cada tres años, a menos que existan indicios de cambios significativos en el valor de los activos, en tal caso podrán realizar un nuevo avalúo para efectuar la actualización con el apoyo de personal de la misma entidad o de otras entidades públicas especializadas.

### **2- Bienes de beneficio y uso público**

De acuerdo con la Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a los bienes de beneficio y uso público, históricos y culturales, según la cual estos comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social, los parques deportivos y los parques infantiles corresponden a esta clasificación, y deben registrarse en la subcuenta 171005-Parques recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO. En cuanto a los muros de contención, si se encuentran asociados a este tipo de bienes deberán registrarse como un mayor valor de los mismos.

### **3- Contabilización acueducto y alcantarillado**

En relación con las instalaciones de acueducto y alcantarillado, no obstante que el Municipio no ha legalizado el título de propiedad, pero sus instalaciones permiten prestar directamente el servicio público en las zonas veredales del Municipio, es viable reconocer estos bienes como Propiedades, planta y equipo, debitando la subcuenta 164515-Plantas, ductos y túneles pendientes de legalizar, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, siempre que tengan las evidencias suficientes de que las obras e instalaciones en cuestión le pertenecen a la entidad y que se adelanten las gestiones administrativas pertinentes tendientes a formalizar la propiedad.

### **4. Actualización catastral en los bienes de beneficio y uso público**

Conforme a las normas del Régimen de Contabilidad Pública 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 la norma técnica relativa a los activos no contempla su aplicación y por lo tanto los incrementos por avalúos catastrales no se registran contablemente para este tipo de bienes.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147368 del 18-11-10			
1 3 4 5	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento como costo de producción de los bienes de medio (0,5) salario mínimo empleados en la producción de bienes o en la prestación de servicios individualizables
		1.1.2	Efectos de las adiciones y mejoras en la depreciación
1.1.3		Actualización de bienes muebles	
		1.1.4	Efectos de las valorizaciones y provisiones en el valor en libros de un bien
2	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2 2.1	<b>1655</b> Maquinaria y equipo <b>1640</b> Edificaciones Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de aires acondicionados, cámaras y otras propiedades, planta y equipo
6	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>14</b> Deudores Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento y revelación de procesos judiciales de cuentas por cobrar.

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBACÓN

Jefe de División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147368 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- La Universidad Nacional de Colombia registra los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente como gasto. Sin embargo, y debido a que se prestan servicios de actividades propias de la Universidad como: Impresos y publicaciones, formación profesional y posgrado, entre otras, se consulta si estos bienes empleados en estas actividades se deben reconocer en las cuentas de costos correspondientes a cada una de las actividades mencionadas o si se deben continuar reconociendo estos bienes como gastos.
- La Universidad tiene bienes tales como: aires acondicionados, equipos de ventilación y de extracción, sistemas de seguridad (cámaras con y sin infrarrojo, sensores, alarmas, panel de control), los cuales se encuentran registrados como propiedad, planta y equipo de la Universidad, sin embargo no se tiene claridad de la cuenta y subcuenta contable en la cual deben ser reconocidos, razón por la cual solicita concepto al respecto.
- Respecto a las adiciones y mejoras realizadas a un activo que se deprecia por el método de línea recta sin que dichas mejoras incrementen su vida útil, se tienen las siguientes inquietudes: *"El valor de depreciación de adiciones y mejoras correspondiente a los periodos anteriores a la activación de estas ¿en qué período se registrarían? o si este tipo de bienes ¿deben depreciarse respecto a la vida útil remanente? o ¿de que forma se debe realizar esta estimación?"*
- Mediante el correo electrónico enviado por usted, nos aclara que las inquietudes sobre este punto son las siguientes: ¿Los bienes muebles que fueron objeto del proceso de actualización en vigencias anteriores, dado que su costo histórico superaba el tope de los 35

Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV) para ser exceptuados de la actualización en dicho período, son objeto de actualización una vez transcurridos los tres años que establece la norma? Lo anterior, teniendo en cuenta que una vez transcurridos los tres años, el costo histórico del bien es inferior a los 35 SMMLV por efectos del incremento del salario mínimo.

En caso de no ser obligatoria la actualización, ¿los valores registrados como valorizaciones o provisiones para un bien que fue objeto de avalúo deben permanecer en el Balance de la entidad?

- Una vez realizado el proceso de actualización de un bien se determina si presenta valorización o desvalorización. Sin embargo, dado que los bienes siguen surtiendo procesos de depreciación, se tienen las siguientes inquietudes:
  - Cuando el bien objeto del avalúo presenta desvalorización se reconoce la respectiva provisión, y por ende en el momento en que este se deprecie totalmente, su valor en libros será negativo. Por lo anterior, consulta: *"¿Debe realizarse ajuste a la depreciación para que esto no suceda? ¿En qué forma y en que periodicidad?"*
  - En caso de que el bien objeto del avalúo presente valorización. *"Procede algún ajuste como en el caso de la provisión ya que el valor en libros cambia mensualmente por efectos de la depreciación. ¿En qué forma y con qué periodicidad?"*
- Cuál es el tratamiento contable de las partidas registradas como deudores, que dan origen a un proceso judicial, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, por el incumplimiento por parte de terceros de las obligaciones derivadas de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios o deudas de difícil recaudo. Es decir en qué momento estas partidas deben cancelarse para dar aplicación al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos y conciliaciones extrajudiciales.

7. De acuerdo con el concepto 20101-139096 expedido por la Contaduría General de la Nación, las áreas jurídicas y contables de la Universidad han revisado el tema de las reclamaciones ante CAJANAL EICE en liquidación concluyendo que corresponden a procesos administrativos de reclamación. Sin embargo, dado que el trámite de liquidación no se asimila al mecanismo alternativo de solución de conflictos, de arbitraje ni de conciliación extrajudicial, toda vez que se trata de un proceso particular e independiente, cuyo responsable es el liquidador, se hace necesario reiterar la solicitud de precisar la clasificación de estas reclamaciones, dentro del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. Bienes de medio salario mínimo empleados en la producción de bienes o en la prestación de servicios individualizables

El numeral 17 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los bienes de medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, señala 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.” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 295 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la norma técnica de costos de producción, establece: “295. *Noción. Constituyen las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.*” (Subrayado fuera de texto).

### 2. Reconocimiento de aires acondicionados, cámaras y otras propiedades, planta y equipo.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1655-MAQUINARIA Y EQUIPO: “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.” (Subrayado fuera de texto).

### 3. EFECTOS DE LAS ADICIONES Y MEJORAS EN LA DEPRECIACIÓN

Los párrafos 132 y 168 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

“9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

(...)

132. *Costo histórico.* (...) 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.*

(...)

#### 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

168. *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).

Los numerales 1 y 6 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 Contabilidad Pública, señalan:

#### “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.*

(...)

#### 6. Línea recta

*Este método se aplica cuando el activo es utilizado de manera regular y uniforme en cada periodo contable, y consiste en determinar una alícuota periódica constante que se obtiene de dividir el costo histórico del activo entre la vida útil estimada.* (Subrayados fuera de texto).

#### 4. Actualización de bienes muebles

El numeral 21 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, respecto a las excepciones a la actualización, expresa 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” (Subrayado fuera de texto).

#### 5. Efectos de las valorizaciones y provisiones en el valor en libros de un bien

Los numerales 5, 11, 18, 19 y 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

#### “5. Métodos de depreciación y amortización

*La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora.* (...)

*El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando*

tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

(...)

### 11. Revisión de la vida útil

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

### 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 (...)*

(...)

### 19. Registro de la actualización

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

*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. (...). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.*

### 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.* (Subrayados fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) en el siguiente sentido: "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.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5307-Provisión para Protección de Propiedades, Planta y Equipo y las subcuentas 312801-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo y 327001-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo.*

*Así mismo, indica que se debita con: (...) 3- El valor de la provisión en caso de retiro por venta, traslado, pérdida o baja del bien" y se acredita con "1- El valor en exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición".* (Subrayado fuera de texto).

## 6. Reconocimiento y revelación de procesos judiciales de cuentas por cobrar

Los párrafos 119 y 152 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

### "8. Principios de Contabilidad Pública

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

#### 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".* (Subrayados fuera de texto).

### 7. Reclamaciones realizadas ante entidades en liquidación

Respecto a este punto, la Doctora Andrea Gómez mediante comunicación telefónica nos aclara que el problema de la clasificación de las reclamaciones se debe a que el área jurídica las incluye en la relación de los procesos judiciales presentada al área contable para su correspondiente registro en la contabilidad, razón por la cual es pertinente hacer referencia a lo señalado por la Contaduría General de la Nación mediante el expediente 20101-139096, dirigido a su despacho en el cual se indica que: "(...) aunque reclamaciones como las que son objeto de esta consulta no corresponden a las señaladas 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, si son susceptibles de conciliación entre las áreas jurídicas y contable, para lo cual deben ponerse de acuerdo sobre su denominación y clasificación". (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

### Pregunta 1. Bienes de medio salario mínimo empleados en la producción de bienes o en la prestación de servicios individualizables

Los bienes de medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente adquiridos por la entidad, pueden llevarse directamente al costo de producción siempre que estén relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables y serán objeto de control administrativo. Lo anterior, en analogía con el tratamiento contable establecido en el numeral 17 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual establece que estos bienes pueden reconocerse directamente como gasto. Cuando se opte por llevarlos como activo, la depreciación debe reconocerse como costo de producción.

### Pregunta 2. Tratamiento contable de aires acondicionados, cámaras y otras propiedades, planta y equipo

El aire acondicionado, los equipos de ventilación y de extracción se deben reconocer en la subcuenta 165590-Otra maquinaria y equipo, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO. Es de anotar que para el caso del aire acondicionado el reconocimiento en esta subcuenta es procedente, siempre que se trate de un bien mueble que conserva su naturaleza una vez separado del bien inmueble. En caso contrario, el aire acondicionado se reconocerá como un mayor valor del inmueble afectando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Para el caso del equipo de seguridad se debe reconocer en la subcuenta 165526-Equipo de seguridad y rescate, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO.

Ahora bien, en el evento en que el valor de las subcuentas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, la entidad debe revelar en notas a los estados contables tal situación, y habilitar códigos auxiliares para identificar estos conceptos a partir del 7º dígito de dicha subcuenta.

### **Pregunta 3. Efectos de las adiciones y mejoras en la depreciación**

Las erogaciones que aumenten la vida útil de los bienes, que amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos corresponden a una adición o mejora, y se deben reconocer como un mayor valor del activo siempre que se cumpla con una de estas cuatro características señaladas en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En consecuencia, las erogaciones que no cumplan con alguna de estas condiciones deben ser tratadas como gastos.

No obstante, se debe tener en cuenta que el valor de las adiciones y mejoras realizadas a las propiedades, planta y equipo afectan el cálculo futuro de la depreciación. Por tanto, una vez son reconocidas en la contabilidad como un mayor valor del activo se deberá efectuar un nuevo cálculo de la alícuota de depreciación y una evaluación de la vida útil del bien.

Así las cosas, para el caso de los bienes que se deprecian por el método de línea recta se deberá tomar el costo histórico el cual incorpora el valor de las adiciones y mejoras y dividirlo en el número de años restantes de vida útil del bien, para obtener la nueva alícuota de depreciación.

### **Pregunta 4. Actualización de bienes muebles**

La actualización de los bienes muebles por parte de la entidad contable pública se debe establecer en el momento de su adquisición o incorporación a la contabilidad, razón por la cual deben ser objeto de actualización durante toda su vida útil restante con independencia de que para años posteriores al de su reconocimiento inicial su costo histórico se encuentre por debajo de los 35 SMMMLV, por efectos del incremento del salario mínimo que se efectúa cada año.

### **Pregunta 5. Efectos de las valorizaciones y provisiones en el valor en libros de un bien**

Tratándose de Propiedades, Planta y Equipo que producto del proceso de actualización tienen constituidas provisiones y que al efectuar la depreciación su valor en libros puede volverse negativo, la entidad debe revisar las condiciones bajo las cuales se reconoció dicha provisión y en caso de evidenciar que dichas condiciones han cambiado debe proceder a efectuar una nueva actualización del valor del bien, y realizar el ajuste a la provisión a que haya lugar.

Así mismo, debe efectuar la revisión de la vida útil y del método de depreciación y en caso de determinar que para el caso del método de depreciación se ha producido un cambio en el patrón esperado de bene-

ficios económicos o potencial de servicios porque el método empleado no es el adecuado, la entidad deberá cambiar el método a uno que refleje el nuevo patrón. Para el caso de la vida útil, si producto de la revisión realizada establece que las expectativas difieren de las estimaciones previas por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, entre otros factores, podrá fijar una vida útil diferente realizando el ajuste correspondiente a la alícuota de depreciación.

Es de anotar que si el bien presenta valorización, este valor no genera distorsión en el valor en libros del activo y debe mantenerse en la contabilidad, hasta que la entidad elabore un nuevo proceso de actualización, proceda a su enajenación o efectúe el retiro del bien por inservible o perdido de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

### **Pregunta 6. Reconocimiento y revelación de procesos judiciales de cuentas por cobrar**

Respecto a los valores registrados en las subcuentas y cuentas del grupo 14-DEUDORES, sobre los cuales se inició un proceso judicial por el incumplimiento por parte de los terceros de sus obligaciones de pago, no requieren ser retirados de dichas cuentas para reconocerlas como derechos contingentes de conformidad con el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias por cuanto se está frente a derechos reales que cuentan con el respaldo legal y documental. No obstante, en notas a los estados financieros la Universidad deberá informar que sobre estas cuentas se inició un proceso judicial.

Ahora bien, si en dichas demandas la Universidad solicita el reconocimiento de valores accesorios al valor principal que no fueron reconocidos en cuentas por cobrar de la entidad, como son intereses, actualizaciones de la deuda por efectos del IPC, entre otros, estos valores deben reconocerse aplicando lo señalado en el numeral 2 del procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

### **Pregunta 7. Reclamaciones realizadas ante entidades en liquidación**

Respecto a este punto, reiteramos lo señalado en el concepto 20101-139096, dirigido a su despacho, dado que la información y la forma en que se debe realizar la clasificación de los conceptos relacionados en los informes presentados por el área jurídica para su respectivo registro y conciliación de información en el área contable es un aspecto de carácter administrativo que deben definir las dos áreas involucradas en observancia de sus correspondientes Manuales de Procedimientos, procurando en todo caso facilitar los procesos de evaluación de consistencia para garantizar la calidad de la información contable.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147529 del 24-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con propiedades, planta y equipo
		2.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		2.2	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
		2.3	<b>1920</b> Bienes entregados a terceros
2.4	<b>1208</b> Inversiones patrimoniales en entidades controladas		
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la alcaldía de Medellín de los hechos generados del convenio interadministrativo celebrado con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. para construcción del proyecto "Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores"	

Doctora  
MARTHA CECILIA LASSO PEÑA  
Subsecretaria Financiera  
Secretaría de Hacienda  
Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147529, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: "La Alcaldía de Medellín se encuentra gestionado un crédito externo con la AGENCE FRANCAISE DE DEVELOPPEMENT, por un valor de US\$250.000.000. Los recursos se utilizarán exclusivamente para financiar el Proyecto "Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores" el cual se compone de un tranvía y dos cables.

Para la ejecución del citado proyecto el Municipio de Medellín ha celebrado un convenio interadministrativo con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada (LA EMPRESA) el cual tiene como objeto: "Construcción, puesta en marcha y operación del proyecto denominado Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores, comprometiéndose EL MUNICIPIO a realizar la totalidad de los aportes en dinero incluidos los desembolsos por EL PRESTAMISTA y LA EMPRESA a la construcción, puesta en marcha y operación del proyecto".

El convenio contempla que los recursos para el proyecto serán administrados mediante encargo fiduciario, constituido por LA EMPRESA; en cuanto a los activos se acordó en la cláusula décimo cuarta que a) Los predios serán propiedad del MUNICIPIO y b) Los equipos electromecánicos y operativos e instalaciones físicas que se construyan serán propiedad de LA EMPRESA, una vez se defina lo dispuesto en la cláusula décimo quinta del convenio.

La citada cláusula establece: "Definida la situación de capitalización planteada en la Junta de Socios el 25 de marzo de 2010, como consta en el Anexo 1 de este convenio, las partes harán los ajustes correspondientes al literal b) de la cláusula anterior".

El Anexo 1 del citado convenio, (...) estipula la posible capitalización de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada por parte del Municipio de Medellín por el valor de los recursos destinados a diversos proyectos, entre estos los del citado convenio interadministrativo".

Por lo anterior consulta:

- ¿Los costos del endeudamiento se deben reconocer como un mayor valor del Proyecto "Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores"?
- Mientras se decide el tema de la capitalización de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada, por el valor asignado al proyecto, ¿cómo debe reconocer contablemente el Municipio los recursos que se ejecuten en el proyecto para la adquisición o

formación de los equipos electromecánicos y operativos e instalaciones físicas que serán propiedad de la Empresa? ¿En el caso de no aprobar la capitalización los recursos asignados por el Municipio para el proyecto se deben reconocer en la cuenta 580810-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros?

## CONSIDERACIONES

### 1. Propiedades, planta y equipo

El numeral primero del convenio interadministrativo celebrado entre la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. y el Municipio de Medellín, señala que: "Objeto: Construcción, puesta en marcha y operación del proyecto denominado Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores, comprometiéndose EL MUNICIPIO a realizar la totalidad de los aportes en dinero, incluidos los desembolsos por EL PRESTAMISTA y LA EMPRESA a la construcción, puesta en marcha y operación del proyecto".

El numeral octavo del citado convenio, expresa que: "Manejo de recursos: Los recursos para el proyecto serán administrados mediante encargo fiduciario, constituido por LA EMPRESA en una entidad debidamente autorizada por la Superintendencia Financiera".

Así mismo, el numeral décimo cuarto establece que: "Propiedad de los activos: Los activos que resulten de las inversiones del proyecto se tratarán de la siguiente forma:

a) Los predios que se adquieran para la ubicación de paradas, estaciones, torres, adecuaciones urbanas y espacios públicos en general serán de propiedad de EL MUNICIPIO.

b) Los equipos electromecánicos y operativos que se adquieran y las instalaciones físicas que se construyan serán propiedad de LA EMPRESA, una vez se defina lo dispuesto en la cláusula Décimo Quinta de este convenio".

El párrafo 165 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, establece que: "Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)". (Subrayado fuera de texto).



El numeral 3º del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala que: *“Los costos de endeudamiento corresponden a intereses, comisiones y conceptos tales como la formalización de contratos, la diferencia en cambio de los intereses y la amortización de primas y descuentos en la colocación de bonos y títulos, originados en la obtención de financiación, por parte de la entidad contable pública.*

*Los costos de endeudamiento que se asocien con la adquisición o construcción de bienes, que no se encuentren en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del activo, siempre que la entidad contable pública reconozca el bien y la obligación”.*

## **2. Recursos entregados a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda**

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de contabilidad pública de la Medición, señala 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 Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN *“Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.* (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta señala que esta se debita por: *“1-El valor de los recursos entregados, 2-El valor de los ingresos obtenidos.”*, y se acredita por: *“1-El valor de los recursos reintegrados, 2-El valor de los gastos generados, (...)”*, y se acredita por: *“1-El valor de los recursos reintegrados, 2-El valor de los gastos generados, 3-El valor de los activos adquiridos, 4-El valor de los pasivos cancelados, 5-El valor de los recursos trasladados como reserva financiera actuarial”.* (Subrayado fuera de texto).

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

## **CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

### **1. Propiedades, planta y equipo**

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, incorpora como

requisito para la capitalización de los costos de endeudamiento que la entidad contable pública reconozca tanto el bien como la obligación; en esa medida, los costos de endeudamiento originados en el crédito realizado por el Municipio de Medellín deberán reconocerse como un mayor valor de los bienes, siempre y cuando dichos bienes sean de propiedad del Municipio.

Entre tanto, los costos de endeudamiento de los bienes que se adquieran y que de conformidad con el numeral décimo cuarto del convenio celebrado, pasen a ser de propiedad de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., deberán reconocerse como un gasto.

## **2. Recursos entregados a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda**

El Municipio de Medellín debe reconocer los recursos entregados a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. para la ejecución del Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A medida que se vayan ejecutando los recursos no capitalizables por parte de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. en la financiación de gastos del proyecto, o en la adquisición de bienes que pasan a ser propiedad de dicha empresa, el Municipio de Medellín debe reconocer un débito en la subcuenta 580810-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros, 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, si los recursos son utilizados para la adquisición de bienes que serán de propiedad del Municipio, y se integran al proyecto, este último debe reconocer un débito en la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, o 192002- Bienes inmuebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora, con respecto a la ejecución de los recursos capitalizables aportados por el Municipio, una vez legalizada dicha capitalización, el Municipio deberá reclasificar los saldos reconocidos inicialmente, para lo cual, debe reconocer un débito en la subcuenta 120831-Empresas industriales y comerciales del Estado societarias, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con base en lo anterior, hasta tanto no se apruebe y legalice la capitalización de los recursos aportados por el Municipio, estos se reconocerán en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-148038 del 01-12-10**

Este concepto fue modificado parcialmente por el concepto 20115-154144 del 18-05-11

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
		1.2	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 activos y obligaciones derivados del fallo en contra de ISAGEN, del proceso por reclamación en la construcción de la Central Hidroeléctrica Miel I	

Doctora

ELVIA LUZ RESTREPO SALDARRIAGA

Directora Gestión Contable y Fiscal

ISAGEN

Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148038, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los activos y de las obligaciones generadas por la decisión de la Corte Internacional de Arbitramento (CCI), instancia judicial que falló en contra de ISAGEN en el proceso por reclamaciones en la construcción de la Central Hidroeléctrica Miel I.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En el proceso de realización de la Central Hidroeléctrica La Miel I, la Empresa ISAGEN y el consorcio constructor por diferencias en la liquidación del costo del contrato llevaron desde el año 2004 ante la Corte Internacional de Arbitramento el litigio, entidad que determinó en el laudo arbitral hacer efectivo el pago por parte de ISAGEN de los sobrecostos reclamados por el constructor, así como los intereses y costas procesales.

Las obras y circunstancias que ocasionaron los sobrecostos objeto del litigio están debidamente identificadas y cuantificadas.

La entidad realizó la provisión de que trata el Procedimiento contable para el tratamiento de los procesos judiciales, en julio de 2010.

De acuerdo con la normatividad contable pública, las Normas Técnicas relativas a los activos, numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señalan:

*"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. (...)"*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

*"5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Descripción: Representa el valor acumulado por el reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional de la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por adiciones y mejoras."*

*"2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Descripción: Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad contable pública, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos eje-*

*cutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2710-Provisión para Contingencias. En caso de que el valor del fallo exceda el valor provisionado el concepto del gasto que originó el proceso se afectará por la diferencia.*

*DINÁMICA: (...) Se acredita con: 1-El valor determinado en los fallos, laudos o conciliaciones, debidamente ejecutoriadas.(...)"*

Ahora bien, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento de los hechos económicos que afectan este grupo de cuentas, el cual en el numeral 5 respecto de los métodos de Depreciación y Amortización, señala:

*"(...) El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.(...)"*

De otra parte, 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:

**"3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES. (...)** 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."

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La normatividad contable pública determina que un activo es el bien tangible de propiedad de la entidad utilizado para la prestación de un servicio, característica que se cumple en el caso de la construcción contratada y que según lo expresa en su consulta se encuentra en operación

desde diciembre de 2002, por lo que es viable reconocer como activo el valor cuantificado en el laudo arbitral como sobrecostos en las obras realizadas en desarrollo del contrato en cuestión, considerando que son inherentes a la construcción y puesta en marcha de la obra contratada.

En relación con la depreciación, el efecto por la modificación del valor del activo deberá reconocerse a partir del período contable en el cual se efectúa la capitalización.

Ahora bien, conforme al procedimiento contable vigente para el tratamiento de los procesos judiciales las costas procesales deben registrarse debitando la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, y los intereses en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-149047 del 31-12-10**

<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
<b>Subtema</b>	1.1.1	Procedimiento para la reestimación de la vida útil y redistribución de depreciación de redes de acueducto y alcantarillado cuya vida útil es de 25 años, la cual ya se ha cumplido, pero su depreciación contable solo está causada en un 50% aproximadamente

Doctor

OMAR ALBERTO ALZATE CASTAÑEDA

Gerente General

Empresa de Servicios Públicos de El Carmen de Viboral

El Carmen de Viboral (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-149047, en la cual solicita un concepto sobre la viabilidad de acelerar la depreciación de unas redes de acueducto y alcantarillado cuya vida útil es de 25 años, la cual ya se encuentra cumplida, pero su depreciación contable solo está causada en un 50% aproximadamente.

Las inquietudes textuales planteadas en la consulta son las siguientes:

*“1. Si se tienen unos Activos Fijos cuya vida útil es de 25 años y actualmente están por encima de dicha vida útil, pero su depreciación contable está aproximadamente en un 50%, debido a que durante varios años no se aplicó depreciación, es posible, acelerar la depreciación de dichos activos?”*

*2. En caso de que el numeral anterior pueda realizarse, podría aplicarse en una sola vigencia o se debería diferir en tiempo? y ¿qué criterios se adoptarían para dicho procedimiento?”*

*3. Cual sería el tratamiento fiscal frente a dicho procedimiento, para no incurrir en faltas frente a su tratamiento?”*

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En primer lugar, el párrafo 169 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, referente a las propiedades, planta y equipo, establece: *“La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. (...)”*

De otra parte, es de atender las disposiciones 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 (RCP), en lo aplicable al tema consultado, en relación con:

- Numeral 4, *“DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.*

*La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.*

- Numeral 10, señala que *“La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. (...)”*

- Numeral 11, dispone 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.”*

**CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, corresponde a la misma entidad contable pública, definir la vida útil de los activos depreciables y aplicar el método de depreciación considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos, y los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de depreciación, decisiones internas del ente que deben ser incorporadas a sus políticas y procedimientos contables, para evitar que la información contable revele valores de bienes y depreciación, no acordes a la realidad económica.

Así las cosas, y ante la inquietud respecto del procedimiento para registrar valores de depreciación pendientes de causar, correspondientes a activos cuya vida útil estimada ya se extinguió, pero que continúan prestando servicios a la entidad, lo procedente es realizar una nueva estimación de la vida útil restante del bien, para la cual se tomen en consideración factores tales como: la realidad económica del ente, ubicación de los bienes, estado o capacidad operativa, potencial estimado de servicios de dichos bienes, entre otros aspectos.

Una vez determinadas las nuevas vidas útiles, el efecto de dicha modificación se debe reconocer a partir del período contable en que se realiza el cambio, realizando la causación mensual de la alícuota de depreciación durante el lapso de la nueva vida útil restante estimada, con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal.

En razón de lo anterior, se recomienda a la entidad revisar anualmente la vida útil de los activos, que permita realizar los ajustes a que haya lugar por las diferencias en las expectativas de vida útil y las estimaciones previas, a fin de garantizar la razonabilidad de la información contable pública, conforme a lo señalado en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública.

Adicionalmente, en lo que tiene que ver con la inquietud sobre el tratamiento fiscal por los cambios en los parámetros básicos de cálculo de la depreciación, aclaramos al consultante que la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse en materia tributaria, tema de competencia de la DIAN, entidad ante la cual se puede elevar la inquietud correspondiente.

\*\*\*

#### 4. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES Y DE LAS INVERSIONES Y GASTOS RELACIONADOS CON ESTOS RECURSOS: Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

#### 5. LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES, Y EMBARGOS DECRETADOS Y EJECUTADOS SOBRE LAS CUENTAS BANCARIAS

##### CONCEPTO 20104-142121 del 29-04-10

	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	Procedimiento para el registro por parte de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares de los depósitos judiciales, constituidos por cuenta de embargos realizados a cuentas de la entidad.

Señor Capitán de Navío (r)  
GUILLERMO CASTELLANOS GARCÉS  
Subdirector Financiero  
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares  
Bogotá, D. C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104 – 142121, en la cual consulta si los Depósitos Judiciales, constituidos por cuenta de embargos realizados a cuentas de la entidad contable pública, que se encuentran a disposición de terceros en diferentes juzgados, es correcto clasificarlos en la subcuenta 147013-Embargos Judiciales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, o en la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, así como si en el evento de efectuar la reclasificación, esta afectaría cuentas de Patrimonio.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

#### CONSIDERACIONES

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, de que trata el Capítulo V del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales, para el reconocimiento de los procesos judiciales, así como de los embargos y medidas cautelares, al cual debemos atender para el caso consultado, ya que el citado procedimiento señala:

(...).

#### 6. Reconocimiento de embargos

*“Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad contable pública o a las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, originada en procesos ejecutivos contra una entidad, que sea una sección del presupuesto general de la nación, deben reconocerse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: reconocimiento del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.*

*Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada y el banco informa a la entidad sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, indicando el valor y el demandante, la entidad contable pública debe revelar la condición de estos recursos en cuentas de orden deudoras, registrando un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.*

(...).”

#### 7. Apertura del Título judicial

*“Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las*

pretensiones económicas del demandante. En consecuencia, se cancelan las cuentas de orden registradas en el reconocimiento del embargo, para lo cual la entidad contable pública o la DGCPTN, según corresponda, debita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada, se registra un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...).

## CONCLUSIÓN

Si en desarrollo de los procesos judiciales, un juez ordena el embargo de recursos de la entidad contable pública, la entidad procederá a reconocer el embargo en cuentas de orden deudoras, debitando 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).

En garantía del pago de las pretensiones económicas del demandante, la entidad constituye un título judicial, que será reconocido, mediante un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y simultáneamente cancelará la cuentas de orden inicialmente constituidas.

Según lo indicado, los depósitos judiciales constituidos por la entidad para garantizar el pago de las pretensiones económicas del demandante, deben trasladarse de la subcuenta 147013-Embargos judiciales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES en la cual fueron contabilizados, a la subcuenta 142503-Depósito judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, ajuste que corresponde a una reclasificación entre cuentas del Grupo 14-DEUDORES, que no afecta cuentas del Patrimonio.

\*\*\*

### CONCEPTO 20104-142601 del 16-06-10

1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	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
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de provisión de procesos judiciales en contra de la entidad, teniendo en cuenta que no se han proferido las sentencias condenatorias definitivas

Doctora  
LUISA FERNANDA PIÑEROS TRIANA  
Contadora  
Lotería del Meta  
Meta (Villavicencio)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142601, en la cual nos informa que en el año 2008, la Lotería del Meta realizó una provisión de algunos procesos judiciales, para el cierre contable a 31 de diciembre de 2008, dicha provisión se trasladó a una subcuenta del pasivo denominada 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. No obstante, el organismo de control sugiere que se debe reclasificar dicha subcuenta ya que estos procesos no tienen fallo en contra de la Lotería. Por lo anterior, solicita que se le indique cuál debe ser el procedimiento a seguir con los valores registrados en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 202 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los pasivos establece que: "(...) Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal".

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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad

Pública, establece que "*Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. 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.*

*Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuen-*

ta 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 ó 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 ó 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 ó 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". (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que para el caso de los procesos judiciales en contra de la entidad, con la notificación de la demanda se debe proceder a constituir la responsabilidad contingente en cuentas de orden acreedoras. Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, se reconoce el pasivo estimado, y con la sentencia definitiva condenatoria, la entidad debe proceder a reconocer el pasivo real.

Por tanto, teniendo en cuenta que para el caso consultado, los procesos en contra de la Lotería del Meta, aún no cuentan con una sentencia definitiva condenatoria que genere un pasivo real para la entidad, se debe proceder a realizar la reclasificación al pasivo estimado mediante un débito a la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

Es de anotar que la condición y el momento para proceder al registro del pasivo real en los procesos judiciales en contra de la entidad no es el proceso del cierre contable sino la sentencia definitiva condenatoria.

\*\*\*

### CONCEPTO 20104-142485 del 17-06-10

CONCEPTO 20104-142485 del 17-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias 1480 Provisión para deudores (Cr) 8120 Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Comisión Nacional de Televisión de las indemnizaciones como consecuencia de los fallos en primera instancia, de los procesos a favor de la entidad en contra de algunos operadores por suscripción que generan incertidumbre en su recaudo y/o recuperación
2	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN 3208 Capital Fiscal
	<b>Subtema</b>		Depuración contable por parte de la Comisión Nacional de Televisión, de los registros del Impuesto de timbre dejados de cobrar en contratos de concesión

Doctora  
ENA LUZ ESPITIA CABRALES  
Asesor I  
Subdirección administrativa y financiera  
Comisión Nacional de Televisión  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142485, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada.

Manifiesta en su consulta que Los funcionarios de la Contraloría General de la República plantearon las siguientes glosas, sobre las que pide orientación:

1. "Los registros por \$7.700.8 millones, correspondiente a indemnizaciones como consecuencia de los fallos en primera instancia, de los procesos a favor de la entidad en contra de algunos operadores por suscripción, generan incertidumbre en su recaudo y/o recuperación, debido entre otros aspectos,(sic) los siguientes:

-No obstante la CNTV contar con el título ejecutivo, dichos operadores se liquidaron teniendo en cuenta que los elementos base (sic) para entraran

en liquidación son situaciones de orden económico, técnico, financiero y jurídico, que al no contar positivamente con ellos las hizo inviables y, en consecuencia dichos procesos tienen su origen en la imposibilidad patrimonial del deudor, quien no ha cumplido con el pago de las obligaciones de sus acreedores y por tal razón debe iniciar un proceso liquidatorio o de reestructuración económica. Es decir que, aunque se cuente con el mandamiento de pago, no existe, la persona jurídica y/o natural, a quien hacerle efectivo dicho cobro. Afectando a su vez el resultado del ejercicio. Dentro de estas indemnizaciones, llama la atención la cifra por \$1.675,6 millones a nombre de Inravisión, entidad liquidada en el año 2003.” (Glosa CGR).

*Al respecto nuestras contabilizaciones se realizan atendiendo el concepto estipulado en el capítulo V, numeral 2 Reconocimiento de derechos, toda vez que el área de legales nos reporta estos procesos como fallados a favor del CNTV, y corresponden a procesos ejecutivos los cuales ya tienen mandamiento de pago, la respuesta suministrada por el área de legales al respecto es:*

*“Finalmente no compartimos la afirmación del órgano fiscalizador en el sentido que la Comisión Nacional de Televisión no debe continuar avanzando o iniciar un proceso de cobro en los casos en que con anterioridad o posterioridad a una sentencia judicial se advierta que el concesionario condenado se liquida, (...).*

*En relación con la observación de que “Dentro de estas indemnizaciones, llama la atención la cifra de \$1.675,6 millones a nombre de Inravisión, entidad liquidada en el año 2003”, es de precisar que en las demandas instauradas por la Entidad contra Inravisión, se demandó además solidariamente al Ministerio de Comunicaciones, (...)*

Por lo anterior, consulta “Considerando lo anterior nuestra consulta al respecto es si a este tipo de procesos se le debe dar otro manejo de registro contable?

2. “El saldo por \$19.7 millones genera incertidumbre en el 93,4% equivalente a \$18,4 millones debido a que corresponde a registros a años anteriores a la vigencia objeto de la auditoría, por el concepto de Impuesto de timbre de algunos contratos de concesión sin cancelar y/o depurar, a sabiendas que esta cuenta es de carácter transitorio, según el Manual de procedimientos de la Contaduría General de la República (sic) (Resolución 356 de 2007), lo cual tiene incidencia en las cuentas de resultados.

*Al respecto nos permitimos precisar que existen partidas de los años 2003 y 2004, de impuestos de timbre que pagamos a la Dian, por concepto de contratos con los terceros cuyos contratos se encuentran liquidados y no se realizó el correspondiente cobro.”*

*Frente a lo cual pregunta “¿Considerando lo anterior podemos ajustar estos registros con impuestos asumidos de años anteriores, dado la difícil recuperación de los mismos considerando que ya se produjeron las liquidaciones de los contratos y se enviaron comunicaciones de cobro que no fueron atendidas?”*

## CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es pertinente observar el párrafo 11 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual 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.”*

Por su parte, el mismo texto normativo, en el párrafo 102 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).

De otro lado, el artículo 1º de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, establece que “Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público”.

Por su parte, el artículo 2º de la misma Ley prescribe 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”.

Los Principios de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública señalan en los párrafos 117, 119 y 120:

*“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 periodo.*

(...)

*119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación.*

*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 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 previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o períodos anteriores. (...)*” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica relativa a los grupos que integran el activo, en los párrafos 152, 153, 154, 155 y 156 establece:

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

*153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de*

conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.

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

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. (...) El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideren incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. (...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio." (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, 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), especifica 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).

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, establecido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, párrafos 1 y 2 señala:

El numeral 1 establece 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".

El numeral 2º del mismo procedimiento establece: "Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifiquen 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 a las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, con crédito en la subcuenta 890506- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-Derechos contingentes por el contrario (Cr) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

Por su parte, 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, en los numerales 3.1, 3.2 y 3.7 establece:

3.1 Depuración contable permanente y sostenible. 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.

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.

(...)

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 (...)

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

Desde el punto de vista técnico, la entidad contable pública debe reconocer y revelar en sus estados contables las partidas que representen hechos ciertos y llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras no representen bienes, derechos u obligaciones reales, caso en el cual se deben observar las normas legales, manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le sean aplicables, a efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

1. En ese orden de ideas, se hace necesario distinguir tres momentos distintos a saber:

### 1.1 Reconocimiento y revelación de los deudores

Una vez la Comisión Nacional de Televisión presta los servicios a terceros en desarrollo de su cometido estatal, causará la prestación de estos a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1408-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, y con la contrapartida 4335- SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES.

En ese sentido, la entidad debe determinar el riesgo de incobrabilidad, incluyendo otros factores adicionales a su antigüedad. Por lo tanto, cuando considere que una cuenta por cobrar es incobrable, debe reclasificarla de la subcuenta correspondiente de la cuenta deudora principal a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

Los derechos reconocidos bajo este contexto, sobre los cuales se entablan demandas, solo son objeto de aplicación 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 cuando han sido dados de baja de la contabilidad, es decir retirados del balance, por cuanto se estaría incurriendo en un doble reconocimiento contable.

Ahora bien, en cuanto a los derechos que no están en el balance y son objeto de pretensiones en demandas interpuestas por la entidad contra terceros, para que se revisen derechos presuntamente violados o se sub-



sanen perjuicios causados, es viable aplicar 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; por lo tanto, la CNTV deberá reconocer un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con un crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) cuando las demandas sean admitidas; una vez la sentencia sea definitiva a favor de la Entidad Contable Pública se reconoce el derecho cierto y se debitará a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y se acreditará a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Así mismo, las cuentas de orden deberán reversarse.

### 1.2 Registro de la provisión

El cálculo de la provisión debe efectuarse por lo menos una vez al año y en él se reconoce la contingencia o riesgo de pérdida por la eventual insolvencia del deudor. Es la entidad la que define el método para establecer la provisión, ya sea general o individual, en todo caso la provisión se registra en la Cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) y corresponde la contrapartida a la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES; este registro será viable en las entidades de Gobierno General siempre y cuando los deudores estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizados.

### 1.3 Castigo de la deuda considerada incobrable

De acuerdo con las políticas definidas, los procedimientos y las decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, es la entidad la que decide el castigo de una deuda, en la medida en que la deuda o el derecho prescriban y se pueda demostrar su extinción. Este castigo debe efectuarse contra la provisión por cuanto a través de este mecanismo se ha reconocido previamente el gasto por la probabilidad de pérdida, es decir para registrar la decisión tomada se registrará debitando la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES y se acreditará de acuerdo al concepto que se causó bien sea las cuentas 1408-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

Por lo tanto, esta acción no significa que la entidad renuncie al derecho de cobrar, debe utilizar las herramientas jurídicas para el cobro de las sumas respectivas, y registrar las cuentas de orden respectivas para el control de las mismas.

2. Igualmente, para el caso del concepto de Impuesto de Timbre generado por contratos de concesión, la Comisión Nacional de Televisión debe realizar las acciones de gestión de cobro, pero en la medida en que el derecho haya prescrito y se pueda demostrar que se extinguió, deberá retirar aquellos derechos que no sean ciertos para lo cual afectará con un menor valor en el capital fiscal; esto sin perjuicio de las acciones que puedan derivarse para establecer la responsabilidad por las acciones u omisiones del caso.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-142808 del 06-07-10			
1 3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	<b>Subtema</b>	1.1.1 1.1.2	Inviabilidad de realizar pagos con derechos que se encuentran embargados Documento soporte para el reconocimiento contable de un embargo
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Principios de Contabilidad / Registro/Asociación/No compensación
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los derechos en la administración del sistema de seguridad. Consideraciones sobre el reconocimiento del cruce de cuentas por una cesión de créditos
4	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>2790</b> Provisiones diversas <b>5317</b> Provisiones Diversas
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de reconocer la contrapartida de la cuenta 2790-Provisiones diversas, en la cuenta 6402-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud
5	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>INSTRUCTIVOS CONTABLES</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Instructivo 6 de 2009 Instructivo 10 de 2010
	<b>Subtema</b>		Instrucciones para el reconocimiento y revelación de los activos de menor cuantía en los períodos 2009 y 2010
6 7	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Implementación de procedimientos para administrar bienes a cargo de la entidad y efectuar conciliaciones

Doctora

SUJEY RIASCOS PANTOJA

Revisor Fiscal Principal

Selvasalud S. A. EPS - S

Mocoa (Putumayo)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-142808 mediante la cual consulta sobre las siguientes inquietudes, que se le presentan en desarrollo de su labor de Revisoría Fiscal:

1. El manejo contable de la Subcuenta 147013-Embargos judiciales, teniendo en cuenta, que atendiendo su manejo, la entidad acredita dicha Subcuenta y debita las Subcuentas 255007-Contratos de capitación-Subsidiado y 255008-Contratos por eventos-Subsidiado, de la Cuenta 2550-Administración de la seguridad social en salud.
2. ¿De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública es lógico el registro contable que acredite la Subcuenta 141190-Otros ingresos por la administración del Sistema de seguridad social en salud con un débito en la Cuenta 2550-Administración del Sistema de seguridad social en salud para el reconocimiento del cruce de cuentas por una cesión de créditos? *"Se observa que la cuenta (sic) 141190 se utiliza como cuenta puente al final de período contable queda en cero, por que (sic) se traslada todos sus movimientos a la cuenta (sic) 141106, (...) este procedimiento se genero (sic) en las cesiones de crédito"*
3. ¿El título enviado por el banco es soporte idóneo para el reconocimiento contable de un embargo?
4. ¿Es lógico el registro contable que debita la Cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS con un crédito en la Cuenta 6402-Administración del Sistema de seguridad social en salud?

5. ¿Cuál es el instructivo aplicable para el manejo de los activos adquiridos en ejecución de un contrato cuyo objeto es la elaboración de los diseños de un Centro Administrativo, por valor de \$273.000.000 suscrito en noviembre de 2009 que se contabilizó como gasto en la Subcuenta 521113-Mantenimiento?

6. ¿Está obligada la entidad a acogerse a los lineamientos establecidos por el Departamento Nacional de Planeación (DNP) para el manejo de los bienes o activos?

7. Concepto y normatividad que se debe aplicar en cuanto a la conciliación que debe existir entre las áreas de presupuesto y contabilidad para evitar que no sean reconocidos contablemente unos certificados de disponibilidad presupuestal de la vigencia 2009 reconocidos en el año 2010.

La Doctora Riascos, en visita efectuada a la Contaduría General de la Nación, informó que la Empresa Promotora de Salud realizó un contrato de "Cesión de cartera" con el Hospital del Municipio de Mocoa para que este cobre directamente la cartera al Municipio y con su recaudo se cobre sus servicios.

Atendemos sus preguntas en el mismo orden en que fueron planteadas.

## CONSIDERACIONES

1. Los embargos son medidas decretadas por las autoridades judiciales o administrativas, que afectan el derecho de dominio de los bienes o derechos de una persona natural o jurídica y que los deja fuera del comercio.

En esa medida, en la Subcuenta 147013-Embargos judiciales, se revelan derechos de la entidad contable pública que son objeto de esta medida cautelar, excepto los recursos embargados que se encuentran en cuentas bancarias de la entidad puesto que estos deben ser entregados por el banco para constituir un depósito judicial que se revela en la Subcuenta 142503-Depósitos judiciales.

El numeral 6º del Capítulo V, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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, en referencia al reconocimiento de embargos señala que *“Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada y el banco informa a la entidad sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, indicando el valor y el demandante, la entidad contable pública debe revelar la condición de estos recursos en cuentas de orden deudoras, registrando un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)”*.

Así mismo, el numeral 7º del mismo texto normativo, expresa que *“Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante. En consecuencia, se cancelan las cuentas de orden registradas en el reconocimiento del embargo, para lo cual la entidad contable pública o la DGCPTN, según corresponda, debita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL”*.

*Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada, se registra un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”*.

Conforme a la dinámica crédito de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES, contenida en el Catálogo General de Cuentas que hace parte del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, “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”.

Por su parte, la dinámica débito de la Cuenta 2550-Administración de la Seguridad Social en Salud, señala:

“SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos efectuados a favor de los afiliados al sistema.
- 2- El valor de los pagos por concepto de las diferentes formas de contratación orientados a garantizar la prestación de los servicios de salud”.

2. El Catálogo General de Cuentas describe la Cuenta 1411-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, así: *“Representa el valor de los derechos causados por concepto de ingresos obtenidos por las Entidades Promotoras de Salud (EPS), en la organización y garantía de la prestación de los servicios de salud, incluidos en el Plan Obligatorio de Salud (POS), de los regímenes contributivo y subsidiado. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4311-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud”*.

Por su parte, la Subcuenta 141106 reconoce la Unidad de pago por capacitación régimen subsidiado (UPC).

El Párrafo 62 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define la etapa del proceso contable denominada Reconocimiento *“(…) es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, (…)*”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, los párrafos 116, 118 y 123 del mismo texto normativo señalan los Principios de Contabilidad Pública de: *“Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, (…)*”.

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. (…)*

123. No Compensación. *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”*.

3. El inciso segundo del numeral 6º 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 adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, señala: *“Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada y el banco informa a la entidad sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, indicando el valor y el demandante, la entidad contable pública debe revelar la condición de estos recursos en cuentas de orden deudoras, registrando un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)”*. (Subrayado fuera de texto).

4. La descripción de la Cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, contenida en el Catálogo General de Cuentas señala: *“Representa el valor de las obligaciones estimadas, efectuadas por la entidad contable pública, para cubrir eventuales gastos por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas. La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5317-Provisiones Diversas”*. (Subrayado fuera de texto).

5. Las instrucciones para el reconocimiento y revelación de los activos de menor cuantía en el período 2009 fueron establecidas a través del Instructivo 6 de 2009. Para el período contable 2010 se expidió el Instructivo 10 de 2010.

6. El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia 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”*.

7. 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*”, en sus numerales 3.8 y 3.16 señala: “*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. (...)*”.

3.16. *Cierre contable. De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública”.*

Respecto a los Certificados de Disponibilidad Presupuestal, estos no tienen efecto contable en la información financiera, económica, social y ambiental, puesto que su expedición no genera un hecho económico en sí mismo que inmediatamente impacte la estructura patrimonial de la Entidad.

## CONCLUSIÓN

1. Las Subcuentas 255007–Contratos de capitación - Subsidiado y 255008–Contratos por eventos - Subsidiado, de la Cuenta 2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, solo pueden ser debitadas para reconocer los pagos que la entidad realiza a los afiliados del sistema o por el valor de los pagos por concepto de las diferentes formas de contratación orientados a garantizar la prestación de los servicios de salud. Por otra parte, en la Subcuenta 147013–Embargos judiciales se registran derechos de la entidad sobre los cuales pesa una medida cautelar que los deja fuera de disponibilidad. En esa medida, la entidad contable pública no puede realizar pagos con derechos que se encuentran embargados. De tal manera que el registro que está efectuando la entidad no es viable.

2. Atendiendo los Principios de Contabilidad Pública de Registro y Asociación, la entidad contable pública debe clasificar adecuadamente la transacción desde la etapa de reconocimiento que hace parte del Proceso contable público. En ese orden de ideas, no es procedente que se reconozca una transacción en la Subcuenta 141190–Otros ingresos por la administración del Sistema de seguridad social en salud y, posteriormente, se reclasifiquen sus movimientos a la Subcuenta 141106–Unidad de pago por capitación régimen subsidiado (UPC).

Adicionalmente, el Principio de No Compensación impide que en el reconocimiento de hechos, operaciones y transacciones se compensen activos y pasivos del Balance. De tal manera que la entidad podrá cancelar una obligación con la entrega de un derecho solo si media entre las entidades participantes un acuerdo de voluntades expresado en un documento que le sirva de soporte legalmente válido para realizar dicho cruce de cuentas.

3. El inciso segundo del numeral 6° 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 adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, instruye a la entidad para revelar los recursos embargados con la información del banco en caso de que la entidad contable pública la solicite a este. Alternativamente se puede soportar con el auto mediante el cual se decretó el embargo, acompañado del oficio que libra la ejecución de la medida cautelar, emanados del juzgado respectivo.

4. El Catálogo General de Cuentas, en la descripción de la Cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, señala que la contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5317-PROVISIONES DIVERSAS. De tal manera que no es procedente que la entidad contable pública realice un registro en esta cuenta afectando como contrapartida la Cuenta 6402-Administración del sistema de seguridad social en salud.

5. Las instrucciones para el reconocimiento y revelación de los activos de menor cuantía en el período 2009 fueron establecidas a través del Instructivo 6 de 2009. Para el período contable 2010 se expidió el Instructivo 10 de 2010. La entidad aplicará el instructivo que corresponda al período contable en que se efectúe la contabilización respectiva.

6. El Contador General de la Nación, atendiendo la competencia funcional establecida en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 del 23 de julio de 1996, no puede pronunciarse respecto a los lineamientos establecidos por el Departamento Nacional de Planeación (DNP) para el manejo de los bienes o activos. No obstante, la entidad es responsable en la administración y control de sus recursos, por lo cual le corresponde implementar procedimientos y actividades de control interno en relación con la administración de los bienes a su cargo, de acuerdo con la forma de operación de la entidad y atendiendo las características de cada uno de los bienes.

7. 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 la obligación para la entidad contable pública de efectuar conciliaciones permanentes entre las diferentes dependencias de la entidad que participen en el Proceso contable. No obstante, los Certificados de Disponibilidad Presupuestal no tienen efecto contable y en consecuencia no generan ningún tipo de reconocimiento en los estados contables de la entidad.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-145081 del 17-08-10**

<b>CONCEPTO 20107-145081 del 17-08-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	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
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el registro de los procesos judiciales relacionados con reclamaciones a la DIAN Función Recaudadora

Doctora  
 MARIELA ALZATE VILLARRAGA  
 Jefe Coordinación de Contabilidad  
 Función Recaudadora  
 Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales (DIAN)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145081, en la cual consulta: Como la contabilidad de la Función Recaudadora no registra gastos, no realiza desembolsos en efectivo, no tiene asignación presupuestal del gasto, *“Es procedente reconocer y revelar las demandas en contra de la DIAN asociadas a la función recaudadora que a futuro puedan derivar la obligación de pagar una suma por parte de la DIAN a favor de un contribuyente, usuario aduanero o cambiario, aplicando el procedimiento descrito en el numeral 3 del capítulo V del Manual de Procedimientos contables, realizando el registro contable en cuentas de orden acreedoras y constituyendo una provisión en la contabilidad recaudadora, o es la contabilidad pagadora quien debe efectuar la contabilización correspondiente, teniendo en cuenta que ella dispone de la asignación presupuestal para el pago de obligaciones a cargo de la DIAN.*

*Respetuosamente solicitamos indicar los registros correspondientes para la Función Recaudadora y/o Función Pagadora.”*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El Decreto 4048 de 22 de octubre de 2008, *“Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”,* señala a la Dirección de Gestión de Recursos Financieros la Función Pagadora de la entidad contable pública DIAN, entre otras, con las siguientes funciones: Administrar las operaciones financieras, contables, de tesorería y presupuesto de la DIAN, así como expedir los actos administrativos de ejecución, mediante los cuales se dé cumplimiento a los créditos judicialmente reconocidos, las conciliaciones y laudos arbitrales que impliquen obligaciones a cargo de la DIAN, entendiéndose no solo las que correspondan a la misma, sino las que estaban a cargo de las entidades cuyas obligaciones fueron asumidas por la DIAN.”

De otra parte, a la Dirección de Gestión de Ingresos le asigna la Función Recaudadora, que comprende entre otras, la gestión de recaudo, cobro y devolución de los impuestos nacionales y de los demás emolumentos de

competencia de la DIAN, así como la de preparar los estados financieros consolidados de los ingresos administrados por la DIAN.

Según lo expuesto, la contabilidad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), presenta dos contabilidades, para dos funciones específicas, función recaudadora y función pagadora.

De otra parte, el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras las siguientes: *“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”.*

**CONCLUSIÓN**

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

La Contaduría General de la Nación no es competente para señalar funciones internas de las entidades, por cuanto le corresponde emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas técnicas de contabilidad que ella expide. En consecuencia, le corresponde a la DIAN en el marco de la normatividad que regula su funcionamiento, definir cuál de las dos funciones debe registrar los procesos judiciales relacionados con reclamaciones a la DIAN Función Recaudadora.

En consecuencia, una vez definida la función de la DIAN encargada del registro de las demandas, aplicará 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. No obstante, si se llega a definir que es la Función Recaudadora quien debe contabilizar las demandas, evaluaremos el procedimiento en lo relativo al pago, considerando que la entidad que paga es diferente de la que tiene registrada la obligación.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147028 del 15-10-10**

	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 y actualización de procesos litigiosos en contra de la Comisión Nacional de Televisión

Doctora

MARÍA SOFÍA ARANGO ARANGO

Subdirectora de Asuntos Legales

Comisión Nacional de Televisión

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147028 en la cual nos informa que la Subdirección Administrativa y Financiera le ha solicitado a la Subdirección de Asuntos Legales actualizar las pretensiones económicas de los procesos judiciales en contra de la Comisión Nacional de Televisión en la medida en que avanzan las etapas del proceso. Por lo anterior, solicita que se le indique si las pretensiones económicas de los demandantes son susceptibles de actualizarse contablemente por parte de la Subdirección de Asuntos Legales, o si por el contrario las mismas se deben mantener por el valor que se plantea en las demandas, hasta que se produzca un fallo condenatorio y su correspondiente liquidación se encuentre ejecutoriada.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 102, 119, 120, 233 y 234 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

### ***“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública***

*102. 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. (...)*

(...)

### ***8. Principios de Contabilidad Pública***

*119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...)*

*120. 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. (...)*

#### ***9.1.2.6 Pasivos estimados***

*“233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

*234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes”* (Subrayados 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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que:

### ***“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES***

*Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).*

*Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.*

*Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.*

*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 (...).”* (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3.6 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, en lo relacionado con la actualización de los valores expresa: *“Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad contable pública deberán permanecer registrados en la contabilidad a valores actualizados, para lo cual se deberán aplicar criterios técnicos acordes a cada circunstancia”*. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad debe corresponder a una evaluación técnica que considere el 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 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.

Ahora bien, si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de las metodologías de reconocido valor técnico, se determina que los valores reconocidos como una obligación contingente en las cuentas de orden, o como una provisión por contingencia en el pasivo estimado han presentado subestimaciones o sobrestimaciones debe procederse a su actualización.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147358 del 09-11-10

CONCEPTO 20109-147358 del 09-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	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
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Constitución de pasivos estimados y cancelación de responsabilidades contingentes por procesos judiciales
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1424</b> Recursos entregados en administración
		1.2	<b>1470</b> Otros deudores
		1.3	<b>2425</b> Acreedores
<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de las operaciones del proyecto denominado "BANCO DE LOS POBRES"	
3	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5202</b> Sueldos y salarios
		1.2	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
		1.3	<b>2430</b> Subsidios asignados
		1.4	<b>4808</b> Otros ingresos ordinarios
		2.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la nómina de los servidores asignados al Fondo Local de Salud
		1.2.1	Reconocimiento de ingresos por zonas verdes, recreativas y equipamientos
		1.3.1	Reconocimiento de las contribuciones para servicios de acueducto y alcantarillado del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso
		1.4.1	Reconocimiento de predios y paz y salvos de impuestos. Reconocimiento de ingresos de cofinanciación internacional
2.1.1		Revelación en las notas a los estados contables cuando el valor de la subcuenta "otros" supere el 5%	

Doctora  
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO  
Líder de Programa Unidad de Contaduría (E)  
Subsecretaría Financiera  
Secretaría de Hacienda  
Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147358 en la cual consulta los siguientes aspectos:

- Como resultado de la aplicación de la metodología desarrollada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la estimación del pasivo contingente en los procesos judiciales, las demandas reconocidas por el municipio de Medellín en las cuentas de orden tendrían un valor estimado de pérdida inferior al valor de la demanda inicial, que debe reconocerse en la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. En respuesta atendida por la Contaduría General de la Nación mediante el expediente 200911-137199, el numeral 2.1 de la conclusión señala: "Cuando una Entidad Contable Pública, con la aplicación del método de reconocido valor técnico establece que la probabilidad de pérdida de un litigio es probable, debe hacer el reconocimiento del pasivo estimado y en consecuencia se cancela

el valor total que había sido reconocido en las cuentas de orden acreedoras".

- De acuerdo con lo anterior, la entidad estaría retirando el valor total de las demandas reconocido en cuentas de orden, y registrando en el pasivo estimado un valor menor a la pretensión inicial. Por tanto, consulta si es viable que en las cuentas del grupo 91-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, se deje el saldo no estimado a través de la metodología hasta tanto sea fallada cada demanda.
- Mediante el artículo 158 del acuerdo No. 12 de 2001, se instituyó el "Banco de los Pobres", el cual consiste en la creación de mecanismos financieros para promover las actividades productivas de las comunidades más vulnerables de la sociedad. Los recursos fueron entregados en administración al IDEA (Instituto para el Desarrollo de Antioquia), quien actúa como agente intermediario o apoderado de la administración para la ejecución de este programa.

De acuerdo con el Decreto 053 de 2002, por medio del cual se adopta el reglamento de funcionamiento del Programa “Banco de los Pobres, además de los intereses se tienen los siguientes costos de los créditos que constituyen ingresos a favor del municipio de Medellín:

- **Fondo seguro de vida:** El municipio de Medellín por este concepto reconoce el ingreso y el gasto, así:

Aportes al Fondo: Débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Pago a la aseguradora: Débito a la subcuenta 521123-Seguros generales, de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- **Fondo de protección de cartera:** El cobro se realiza por una sola vez al momento del desembolso y el reconocimiento contable afecta las siguientes subcuentas:

Aportes al Fondo: Débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Por lo anterior, consulta si los conceptos de Fondo de Seguro de Vida y Fondo de Protección de Cartera se encuentran reconocidos de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública, o, en caso contrario, se le indique el tratamiento contable pertinente.

Es de anotar que de conformidad con la información suministrada por la Doctora Dora Restrepo, del IDEA, el beneficiario del pagaré firmado por el prestatario es el municipio de Medellín.

3. Los pagos de la nómina de los servidores asignados al Fondo Local de Salud se deben asumir como gastos de administración o como gasto público social en la cuenta 5502-SALUD?
4. Según el Régimen de Contabilidad Pública se establece 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 deben superar el (5%) del total de la cuenta de la cual forman parte. Por tanto, solicita evaluar la pertinencia de crear las siguientes subcuentas en el ingreso para reconocer los siguientes conceptos:
  - Zonas verdes, recreativas y equipamientos: Es el ingreso percibido por el pago de la cesión de áreas destinadas a zonas verdes, recreativas y equipamientos.
  - Contribuciones para el servicio de acueducto y alcantarillado del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso: Cobro que se hace a los usuarios residenciales de los estratos 5 y 6 y a los industriales y comerciales, sustentado en la Ley 142 de 1994.
  - Información de predios y paz y salvos de impuestos: Ingresos recibidos por el costo de los servicios que por estos conceptos pagan los usuarios.
  - Ingresos de cofinanciación internacional: Recursos recibidos de entidades extranjeras para cofinanciar programas del Plan de Desarrollo. Es de anotar que de conformidad con la información suministrada por el municipio por correo electrónico, los recursos recibidos de los organismos internacionales no generan ningún tipo de contraprestación.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. ACTUALIZACIÓN DE PROCESOS JUDICIALES

Los párrafos 233 y 234 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

#### 9.1.2.6 Pasivos estimados

*“233. Noción. Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

*234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes”* (Subrayados 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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que:

#### “3. Reconocimiento de obligaciones

*Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).*

*Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.*

*Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.*

*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 (...).”* (Subrayados fuera de texto).

### 2. RECONOCIMIENTO DE OPERACIONES DEL PROGRAMA “BANCO DE LOS POBRES”

El artículo 19 del Decreto 053 de 2002, por medio del cual se adopta el reglamento de funcionamiento del programa “BANCO DE LOS POBRES”, establece: *“Además de los intereses, los beneficiarios de los microcréditos asumirán los siguientes gastos:*



"A. **SEGURO DE VIDA DE DEUDORES:** La Entidad Operadora del crédito contratará una póliza colectiva de seguro de vida que ampare el saldo insoluto de las obligaciones de las personas naturales o jurídicas beneficiarias de los microcréditos. El valor de las respectivas primas, se trasladará a prorrata a cada uno de los beneficiarios.

B. **FONDO SOLIDARIO DE PROTECCIÓN DE CARTERA:** "Las entidades operadoras de los microcréditos, deducirán del monto del préstamo a otorgar, el uno por ciento (1%), como reserva para cubrir el pago de la cartera morosa contabilizada como de difícil recaudo".

A su vez, las cláusulas 1, 3, 7 y 15 del Convenio 83 suscrito entre el municipio de Medellín y el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA), señalan:

**PRIMERA. OBJETO.** El IDEA actuará como agente, intermediario o apoderado para la administración y la realización de los pagos con cargo a los recursos que el MUNICIPIO destinará para el programa "BANCO DE LOS POBRES" (...)

**TERCERA. OBLIGACIONES DEL IDEA.** (...) 1. Recibir los recursos entregados por el MUNICIPIO (...) y destinarlos exclusivamente al cumplimiento del objeto. 2. Asignar una cuenta especial de depósito en Administración, subcuenta Depósitos Recibidos de Terceros a la vista. 3. Crear una subcuenta, dentro de la anterior cuenta especial que se denominará FONDO SOLIDARIO DE PROTECCIÓN DE CARTERA, en el cual se depositará el 1% del valor de los créditos efectivamente desembolsados, que se utilizará para cubrir la cartera irrecuperable. 4. Sobre la cuenta y subcuenta descritas en los numerales 2 y 3 de esta cláusula, el IDEA reconocerá una tasa de interés que será establecida semanalmente por el comité financiero, (...) 6. Realizar todos los pagos con fundamento en la orden que emita (...) la Secretaría de Desarrollo Social, tanto a los beneficiarios directos como a las aseguradoras y a los operadores por concepto de comisión por el otorgamiento de créditos y comisión por estudio precrédito. 7. Recaudar de los operadores en forma mensual, los pagos de los beneficiarios de los créditos por todo concepto.

(...)

**SÉPTIMA. PROCEDIMIENTO DE PAGO.** (...) El IDEA hará las siguientes deducciones sobre los pagos: 1% para el FONDO SOLIDARIO DE PROTECCIÓN DE CARTERA y el valor a descontar por concepto de la prima del seguro de vida colectivo para los beneficiarios según las instrucciones del MUNICIPIO (...)

**DÉCIMA QUINTA. RESTITUCIÓN.** El IDEA se obliga a restituir al MUNICIPIO el saldo de los recursos que no hayan sido ejecutados al momento de la terminación y liquidación del convenio".

Respecto a la normativa contable, el párrafo 264 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la norma técnica de ingresos, 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: "Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, (...)" (Subrayado fuera de texto).

1470-OTROS DEUDORES: "Representa 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".

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".

### 3. NÓMINA SERVIDORES ASIGNADOS AL FONDO LOCAL DE SALUD

El artículo 57 de la Ley 715 de 2001, respecto a los fondos de salud, expresa: "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. (...) El manejo contable de los fondos de salud debe regirse por las disposiciones que en tal sentido expida la Contaduría General de la Nación". (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 285 y 286 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

#### "9.1.4.2 Gastos

(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, en el siguiente sentido: "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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales".

### 4. SUBCUENTAS OTROS

Respecto a la cesión de zonas verdes, recreativas y equipamientos, el artículo 7 de la Ley 9ª de 1989, señala que: "(...) Cuando las áreas de cesión para zonas verdes y servicios comunales sean inferiores a las mínimas exigidas por las normas urbanísticas, o cuando su ubicación sea inconveniente para la ciudad, se podrá compensar la obligación de cesión, en dinero o en otros inmuebles, en los términos que reglamenten los Concejos". (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 325 y 327 del Acuerdo Municipal 046 de 2006, del municipio de Medellín establecen:

**“ARTÍCULO 325. Sobre la obligación de cesión gratuita de áreas para zonas verdes recreacionales y equipamientos. El derecho a urbanizar y construir con miras a la densificación del territorio genera obligaciones urbanísticas que el interesado debe asumir, toda vez que la población lo requiere para su desarrollo y calidad de vida. Para la definición de las cesiones públicas que aportarán los nuevos desarrollos urbanísticos y constructivos, se tienen los siguientes criterios:**

- Cumplir con las áreas de cesión obligatoria para zonas verdes recreacionales y equipamientos dentro de los ámbitos de reparto correspondientes, de acuerdo con lo establecido en el presente plan”. (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 10 y 12 del Decreto 351 de 2007, por medio del cual se reglamentan los Ámbitos de Reparto y la forma de gestión de las Obligaciones Urbanísticas indican que:

**ARTÍCULO 10 CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES URBANÍSTICAS EN DESARROLLOS DESTINADOS A EQUIPAMIENTOS.** Según lo dispuesto en los artículos 324 y 332 del Acuerdo Municipal 46 de 2006, todo desarrollo urbanístico y constructivo genera obligaciones, inclusive la construcción de equipamientos de cualquier naturaleza, los cuales cumplirán con las obligaciones que le correspondan en la forma descrita en el Acuerdo Municipal 46 de 2006 y según lo dispuesto en este Decreto, salvo los equipamientos educativos que en su ejecución deberán cumplir las obligaciones al interior del predio.

**ARTÍCULO 12 PAGO COMPENSADO DE LAS OBLIGACIONES POR CONCEPTO DE CESIONES PÚBLICAS Y CONSTRUCCIÓN DE EQUIPAMIENTO.** Cuando el interesado deba cumplir con la obligación por concepto de suelo a ceder para zonas verdes, recreacionales y equipamiento y para la construcción de equipamientos con pago en dinero, dependiendo del proyecto, se cumplirá la obligación de la siguiente manera:

- Proyecto urbanístico y constructivo de forma simultánea sin proceso de construcción por etapas: el 100% de la obligación será pagado de forma previa a la obtención de recibo de urbanismo y construcción”. (Subrayados fuera de texto).

De otra parte, el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los subsidios y contribuciones por parte de los entes públicos prestadores de servicios públicos domiciliarios contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la aplicación de las contribuciones a los subsidios, señala que “Si como resultado de la comparación entre los subsidios y las contribuciones registrados para cada servicio la contribución es mayor, se debita la subcuenta que identifique el tipo de servicio para el cual se destina la contribución, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y se acredita la subcuenta que identifique el subsidio del mismo servicio, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS. El saldo de la subcuenta del respectivo servicio, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS corresponde al valor a pagar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, de conformidad con la reglamentación establecida para cada servicio”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe las siguientes cuentas, así:

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos”.

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS: “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 (...). De conformidad con los procedimientos para cada sector, una vez realizada la aplicación de los subsidios, el saldo corresponderá al monto que debe girarse al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso que corresponda.

La contrapartida corresponde a las subcuentas respectivas de la cuenta 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. El valor de los giros que efectúe el Fondo a los entes prestadores que presenten situación deficitaria, después de la compensación.
2. La aplicación de los subsidios en la compensación de saldos que efectúen los entes prestadores.
3. El traslado del superávit al Fondo, por parte de los entes prestadores.

### SE ACREDITA CON:

1. Los aportes recibidos por los entes prestadores para beneficiarios de subsidios.
2. La causación de los subsidios por parte del Fondo. (Subrayados fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

### Pregunta 1. Constitución de pasivos estimados y cancelación de responsabilidades contingentes

El valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad debe corresponder a una evaluación técnica que considere la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado de cada proceso y revele la realidad del mismo, bien sea como una obligación contingente, una provisión por contingencia o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados 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.

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de las metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, la entidad debe proceder a reconocer el pasivo estimado y a cancelar el saldo reconocido en cuentas de orden acreedoras contingentes. Por tanto, no es viable que el Municipio de Medellín por un mismo concepto solicitado en una demanda presente saldo en las cuentas de orden acreedoras y en el pasivo estimado.

### Pregunta 2. Reconocimiento de operaciones del programa “BANCO DE LOS POBRES”

Teniendo en cuenta que los recursos entregados por el municipio de Medellín al Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA), para que este último los administre y ejecute el proyecto “Banco de los Pobres” mediante el otorgamiento de créditos a la comunidad, se encuentran reconocidos en la contabilidad del Municipio en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en el momento en que el

IDEA informe sobre el giro de los recursos y la deducción efectuada a los beneficiarios del crédito para el seguro de vida, el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 147073-Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor del crédito otorgado al beneficiario, un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el neto girado por parte del IDEA al beneficiario del préstamo y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, por el valor de la deducción realizada para el pago a las compañías aseguradoras del seguro de vida, teniendo en cuenta que el Municipio podrá habilitar códigos auxiliares a partir del 7º dígito de dicha subcuenta para identificar este concepto.

Es de anotar que en el momento en que se efectúen los pagos a la compañía de seguro por la póliza colectiva, se afectará el auxiliar correspondiente de la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, con el fin de aplicar los recursos retenidos al beneficiario del crédito.

En lo relacionado con el tratamiento de los recursos retenidos para el fondo de protección de cartera, le solicitamos enviarnos la información relacionada con el funcionamiento de dicho fondo, que nos permita establecer si estos recursos son reembolsables a los beneficiarios del crédito, cuáles son las condiciones para emplear dichos recursos, y que ocurre con los recursos que no son empleados para cubrir la cartera, dado que en la información suministrada por la entidad no se puede evidenciar estos aspectos y dar respuesta a este punto.

### Pregunta 3. Nómina servidores asignados al Fondo Local de Salud

Teniendo en cuenta que los Fondos de Salud realizan funciones de administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, la nómina de los servidores asignados a dichos fondos se debe reconocer como un gasto de operación mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES o de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, según corresponda.

Es de anotar que esta nómina no debe reconocerse como gasto público social, dado que los servidores no prestan directamente el servicio de salud para satisfacer las necesidades básicas insatisfechas de la población.

### Pregunta 4. Subcuentas otros

- **Ingresos por zonas verdes, recreativas y equipamientos:** El ingreso recibido por el municipio para compensar la obligación de cesión para zonas verdes y servicios comunales exigida por las normas urbanísticas, se debe reconocer mediante un débito a la subcuenta 140190-Otros deudores por ingresos no tributarios, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS.
- **Contribuciones para servicios de acueducto y alcantarillado del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso:** Los recursos recibidos por el Municipio de Medellín correspondientes al superávit generado en el proceso de compensación efectuado por las empresas de servicios públicos domiciliarios para el Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, se deben reconocer mediante un débito a la subcuenta 111013-Depósitos para Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.
- **Información de predios y paz y salvos de impuestos:** Los ingresos por este concepto se deben reconocer en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.
- **Ingresos de cofinanciación internacional:** Teniendo en cuenta que los recursos recibidos por el Municipio para cofinanciar programas del Plan de Desarrollo, son recursos que fueron entregados por organismos internacionales al Municipio de forma gratuita, se deben reconocer en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Ahora bien, en el evento en que el valor de las subcuentas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, la entidad debe revelar en notas a los estados contables tal situación, y habilitar códigos auxiliares para identificar estos conceptos a partir del 7º dígito de dicha subcuenta, dado que no es posible crear los conceptos solicitados.

\*\*\*

### CONCEPTO 201010-147680 del 30-11-10

CONCEPTO 201010-147680 del 30-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Soporte idóneo para el reconocimiento del pasivo derivado de los fallos por sentencias y conciliaciones judiciales

Coronel  
DIEGO E. BECERRA CORNEJO  
Director Financiero  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147680, en la cual consulta si es posible para el Ministerio de Defensa Nacional registrar el pasivo derivado de los fallos por sentencias y conciliaciones judiciales, tomando como base la comunicación del Despacho Judicial y/o la presentación de la cuenta de cobro por parte del beneficiario de la sentencia, lo que suceda primero, procedimiento que en palabras del consultante tiene como objetivo "minimizar los factores de

riesgo que puedan afectar la razonabilidad de los estados financieros y tener total claridad en la oportunidad del registro del pasivo real ..."

Respecto de lo anterior, nos permitimos dar respuesta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

En primer lugar, en relación con el control interno en las entidades públicas, la Ley 87 de 1993, en los artículos 4º y 6º, establece:

"ART.4º. 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.(...)"

ART. 6º. 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 su parte, el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, emitido por la Contaduría General de la Nación, establece en el numeral 3. Reconocimiento de Obligaciones, que la constitución del pasivo real por parte de la entidad contable pública, se efectúa en el momento en que se tiene sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, documento idóneo para el correspondiente registro.

## CONCLUSIÓN

En atención a lo anterior, en los casos de registro de pasivo real por concepto de fallos condenatorios contra la entidad contable pública, es de ratificar que el documento soporte idóneo para dicho registro es el fallo condenatorio contra la entidad proferido por la autoridad judicial correspondiente tal como se contempla en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, siendo de precisar que cualquier fuente documental del fallo definitivo es válida como soporte del registro contable, mientras no se tengan evidencias que pongan en tela de juicio la autenticidad de la decisión de la autoridad judicial; siendo que la oportunidad del registro, corresponde al momento en que se tiene conocimiento del fallo judicial, independientemente de que este pueda ser modificado con posterioridad como consecuencia de reconsideraciones en el grado jurisdiccional de consulta.

En conclusión, para el caso concreto, es la misma entidad quien debe definir la copia idónea del fallo a tomar como base del registro del pasivo, ante la no disponibilidad de la copia a nombre del Ministerio, decisión que compete a las instancias autorizadas del ente con el apoyo del área jurídica, quienes tienen el conocimiento de los pormenores de los procesos y los flujos de información, que permiten fijar las políticas y procedimientos contables, en materia de soportes de los registros contables, que atiendan tanto a la naturaleza de las transacciones, como a las características propias del ente.

\*\*\*

### CONCEPTO 201012-149301 del 31-12-10

CONCEPTO 201012-149301 del 31-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Métodos de reconocido valor técnico para el reconocimiento de pasivos contingentes generados en procesos judiciales

Doctor

LUIS FELIPE REBOLLEDO MANZANO

Jefe Oficina Asesora Jurídica

Universidad del Cauca

Popayán (Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201012-149301 en la cual solicita indicar cuáles son las metodologías de reconocido valor técnico que se deben utilizar para estimar el valor de la provisión para los procesos judiciales que existen en contra de la entidad.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al numeral 3º 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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al reconocimiento de las obligaciones, el cual 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 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". (Subrayado fuera de texto).

De manera complementaria, el numeral 3º de la Resolución 357 de 2008, en lo relacionado con los procedimientos de control interno contable, 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:

(...)

### 3.2. 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.*

(...)

### 3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

*Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.*

(...)

### 3.6. Actualización de los valores.

*Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad contable pública deberán permanecer registrados en la contabilidad a valores actualizados, para lo cual se deberán aplicar criterios técnicos acordes a cada circunstancia. En el caso de los bienes muebles e inmuebles, los avalúos se harán atendiendo lo dispuesto en el 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.*

### 3.8. Conciliaciones de información.

*Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrarstar, 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”.*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que para efectos de reconocer el pasivo estimado por demandas interpuestas en contra de una entidad pública, de acuerdo con la normatividad precitada y los elementos de control interno relacionados con la documentación de las políticas, procedimientos y funciones, el reconocimiento de cuentas valuativas, la actualización de valores y la conciliación de información, es la misma entidad quien de acuerdo con la naturaleza, condiciones y demás elementos de la demanda, deberá establecer cuál es el método de reconocido valor técnico que debe utilizar para establecer la provisión para contingencias, de tal manera que este le permita garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los procesos judiciales que cursan en su contra, contenga las características

cuantitativas de la información contable pública de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

No obstante lo anterior, y con el ánimo de orientar hacia la elaboración de una metodología que se caracterice por ser verificable, comparable, operativa y fidedigna, que permita la obtención de información contable pública, se presentan los fundamentos generales sobre los cuales consideramos se debe apoyar el desarrollo de la metodología, así como las etapas y criterios que la constituyen.

Fundamentos Generales:

- Valor probabilístico estimado de las obligaciones contingentes asociadas a cada uno de los procesos en contra. Por esta razón, la metodología deberá orientarse hacia la valoración de la probabilidad de fallo en contra, en cada una de sus etapas.
- Parámetros de ajuste, los cuales pueden ser entre otros: El nivel de éxito del área jurídica en casos anteriores, los márgenes de costas asociados a cada tipo de proceso, la relación valor pretensión – valor fallo, las tasas de descuento, y el nivel de error.
- Parámetros del comportamiento histórico de los fallos tomando una base histórica de procesos fallados.

Etapas y Criterios:

La metodología de valoración de las obligaciones contingentes judiciales, se compone de dos etapas: La etapa de valoración cualitativa del proceso, que se fundamenta en el criterio y juicio del área jurídica y la jurisprudencia, y la etapa de valoración cuantitativa del contingente.

Etapa de Valoración Cualitativa del proceso:

Para llevar a cabo la valoración Cualitativa, con base en la opinión del área jurídica respecto de la probabilidad de que la entidad obtenga un fallo desfavorable y en consecuencia tenga que desprenderse de recursos pecuniarios, para cancelar la obligación, se hace necesario aplicar los siguientes criterios:

- Criterio No. 1: Fortaleza de los planteamientos de la demanda, su presentación y desarrollo.
- Criterio No. 2: Debilidad de las excepciones propuestas al presentar la demanda.
- Criterio No. 3: Presencia de riesgos procesales.  
Este criterio se asocia generalmente con los siguientes eventos: cambio del titular del despacho, posición del juez de conocimiento, arribo inoportuno de las pruebas solicitadas, número de instancias asociadas al proceso, es decir si el proceso es de única o doble instancia, y por último, medidas de descongestión judicial.
- Criterio No. 4: Suficiencia del material probatorio en contra de la entidad.
- Criterio No. 5: Debilidad de las pruebas con las que se pueda considerar la prosperidad de las excepciones propuestas por la entidad demandada.
- Criterio No. 6: Nivel de Jurisprudencia relacionado, o antecedentes similares.

Es importante agregar que para cada uno de los criterios establecidos, se hace necesario asociarles un nivel de cumplimiento de tal manera que al definirlo, se obtiene la información pertinente sobre el grado de probabilidad de fallo en contra de la entidad.

Etapa de Valoración Cuantitativa del proceso

Para llevar a cabo la valoración Cualitativa, con base en el análisis de los criterios aplicados, las pretensiones del demandante, y de acuerdo con la probabilidad de que la entidad obtenga un fallo desfavorable, el área jurídica deberá establecer el valor que la entidad estaría abocada a pagar.

\*\*\*

- 6. ACTIVOS INTANGIBLES:** Ver conceptos 20101-140113, 201010-147593, 20109-147284
- 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 2010 no se expidió doctrina
- 8. PASIVO PENSIONAL, DE LA RESERVA FINANCIERA QUE LO SUSTENTA Y DE LOS GASTOS RELACIONADOS**

CONCEPTO 200912-137552 del 05-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Gobernación del Caquetá de pasivos pensionales

Doctora

YENNY CAROLINA CAMELO MARTÍNEZ

Profesional Especializado

División Contable

Gobernación del Caquetá

Florencia (Caquetá)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137552, mediante la cual presenta las siguientes inquietudes:

*“1. ¿Qué valor o valores reflejados en la página del FOMPEP (sic) se debe reconocer en la cuenta 272003 y 272004 (valor Unidades administrativas aportes en pesos o saldo pasivo pensional del sector), y que (sic) sectores debo incluir (Propósito General, por distribuir sector, Reserva pensional general)?”*

*2. Para el procedimiento de las cuotas partes ¿Cómo debemos proceder?”*

*3. Teniendo en cuenta la situación con la FIDUPREVISORA antes expuesta, ¿Qué entidad debe ser la responsable de realizar el mantenimiento de datos en PASIVOOL (sic), Gobernación o Previsora?”*

*4. Con relación al reconocimiento del pasivo real y pago del pasivo pensional, que revela la Gobernación en la cuenta 251001, corresponde a la nómina que se paga por los pensionados a cargo de la Gobernación.”*

*5. Lo reflejado en la cuenta (sic) 190101, corresponde exclusivamente a los recursos que la gobernación ha girado al FONPET por los descuentos de Ley, así: (...).”*

*A. Para la conciliación de la reserva actuarial ¿Qué valores tomo como referente en el informe del Ministerio para conciliar con lo reportado por ésta (sic) entidad?”*

*B. Los valores que refleja la página (sic) del FONPET, que no ha girado el Departamento según relación descrita arriba, ¿Cómo el Ministerio de Hacienda ha obtenido dichos saldos, o qué entidad o bajo qué circunstancias han llegado al Ministerio? (...).”*

*Por último, la Gobernación en ésta (sic) vigencia, liquidó a empresa de licores y asumió la planta de personal, quienes tienen convención colectiva en este caso ¿cómo se debe proceder? En las vigencias anteriores no poseía convenciones colectivas a cargo.”*

## CONSIDERACIONES

1. El numeral 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, señala *“3. RECONOCIMIENTO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES. El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Se debitan las subcuentas*

*272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda”.*

El párrafo tercero del numeral 1.5.1 del Instructivo 9 de 2009, señala: “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 9° de la Ley 549 de 1999, que corresponde a 31 de diciembre de 2008, el cual puede ser consultado en la página web del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET, [http://www.minhacienda.gov.co/FONPET\\_PUBLIC/CONSULTASALDOSPASIVOS?pmenu=N](http://www.minhacienda.gov.co/FONPET_PUBLIC/CONSULTASALDOSPASIVOS?pmenu=N). Una vez publicado el cálculo correspondiente al 31 de diciembre de 2009 se hará el respectivo ajuste según lo definido en el Manual de Procedimientos del RCP”.

Conforme a esta página, el pasivo pensional total del Departamento del Caquetá tiene un valor de \$152.536.596.528.97 y aún no ha sido distribuido por sector. Adicionalmente, la entidad informa que tiene pensionados a cargo. Por lo tanto, este valor debe ser revelado por la entidad en la subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales, sin perjuicio de su actualización cuando se informe el valor a 31 de diciembre de 2009 y de su reclasificación a las subcuentas correspondientes cuando este sea distribuido.

2. Respecto al tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones, considerando que el pasivo pensional reportado por el FONPET no contiene aún dicha discriminación, en el momento en que la entidad recibe y reconoce obligaciones por este concepto, debe proceder a reclasificar a la Subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, el pasivo estimado que se encuentra revelado en la Subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales por el valor correspondiente, lo que permitirá aplicar estrictamente el procedimiento contable referido en los párrafos precedentes.

3. Respecto de la responsabilidad de realizar el mantenimiento de datos en el PASIVOCOL, 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 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.”

De tal manera que, por competencia funcional, el Contador General de la Nación no puede pronunciarse respecto a la entidad responsable del mantenimiento de datos en el PASIVOCOL. Por lo tanto, su consulta será trasladada a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

4 y 5. En relación con estos numerales me permito informarle 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 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 del 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.

Respecto a los literales A y B de este numeral, su consulta será trasladada a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Respecto al pasivo pensional por convenciones colectivas, este debe ser revelado a través de la subcuenta 272005-Cálculo actuarial de pensiones futuras, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Anexo Carta Circular del 18 de abril de 2008 del Viceministro Técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

## CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye:

1. La entidad territorial deberá revelar en su información contable el pasivo pensional que reporta el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) en su página web. Cuando dicho valor no haya sido discriminado y la entidad esté pagando nóminas de pensionados deberá ser revelado en la Subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, atendiendo el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, siempre que la entidad esté pagando nómina de pensionados. De lo contrario, será revelado en la Subcuenta 272007-Cálculo Actuarial de Cuotas Partes de Pensiones.

2. Dado que el pasivo pensional reportado por el FONPET no tiene aún la discriminación de Cuotas partes de pensiones, en el momento en que la entidad recibe y reconoce obligaciones de cuotas partes debe proceder a reclasificar a la Subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, el pasivo estimado que se encuentra revelado en la Subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales por el valor correspondiente, lo que le permitirá aplicar en debida forma el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.

3. Por competencia funcional, el Contador General de la Nación no puede pronunciarse respecto a la entidad responsable del mantenimiento de datos en el PASIVOCOL. Por lo tanto, su consulta será trasladada a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

4 y 5. Todos los recursos que la entidad contable pública empleadora destine para el pago de pasivo pensional, incluidos los dispuestos para el pago de la nómina de pensionados, deben ser revelados en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Respecto a los literales A y B de este numeral, su consulta será trasladada a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Respecto al pasivo pensional por convenciones colectivas, este debe ser revelado a través de la subcuenta 272005-Cálculo actuarial de pensiones futuras, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

\*\*\*

### CONCEPTO 200912-138801 del 08-02-10

Este concepto ratifica los expedientes 20083-11148 del 07-05-08 y el 20099-134876 del 06-11-09

Este concepto es ratificado con el expediente 20104-142661 del 08-06-10

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 que la Universidad Nacional de Colombia registre de manera transitoria la información relativa al tema pensional, sin presentar la misma de acuerdo a lo establecido procedimentalmente para los Fondos de Reserva

Doctora  
CLARA BEATRIZ SÁNCHEZ HERRERA  
Rectora (E)  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138801 mediante la cual, previas consideraciones sobre la naturaleza de la Caja

de Previsión Social de la Universidad Nacional, consulta sobre la posibilidad de continuar registrando de manera transitoria la información relativa al tema pensional, sin presentar la misma de acuerdo a lo establecido

procedimentalmente para los Fondos de Reserva. Este despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera:

## CONSIDERACIONES

La Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional de Colombia fue creada en el año 1946 por medio del Acuerdo 239 del Consejo Superior Universitario, inicialmente como una entidad autónoma que tendría como finalidad prestar, regular y garantizar el cubrimiento de las contingencias relativas a la salud y a las pensiones.

A través del Acuerdo 17 de 1974 del mismo Consejo Superior Universitario, la Caja de Previsión Social pasó a ser una dependencia de la Universidad Nacional de Colombia y una vez entra en vigencia la Ley 100 de 1993, la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional de Colombia encargada, hasta ese momento, de lo concerniente a las responsabilidades médico asistenciales y de carácter pensional de los funcionarios de la Universidad, en el caso de la salud, consolida un sistema especial propio de seguridad social de la Universidad conforme a lo establecido por la Ley 647 de 2001 y para el caso de la administración de pensiones, adecua su estructura como administradora del régimen de prima media, tal como se expuso en el oficio No. 620 del 26 de julio de 2005, suscrito por el entonces rector de la Universidad y dirigido al Ministro de Hacienda y Crédito Público de la época.

En línea con lo anterior, vale remitirse al artículo 15 de la Ley 100 de 1993, el cual precisó que todos los servidores públicos debían afiliarse al sistema general de pensiones, señalando a la vez en el artículo 128 de la misma ley, concordante con el artículo 52 ibidem, que los servidores públicos que se acogieran al régimen de prima media con prestación definida podrían continuar afiliados a la Caja a la cual estuvieran afiliados. Las cajas tendrían la facultad legal de administrar los recursos y pagar las pensiones conforme a las disposiciones de dicho régimen. Para nuestro caso la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional.

Por virtud de las disposiciones mencionadas entonces, las personas que se hubieren afiliado a las cajas de previsión de las universidades públicas nacionales, con anterioridad a la vigencia de la Ley 100 de 1993, tenían derecho, bien a retirarse de dichas cajas y afiliarse al Instituto de Seguros Sociales o a un fondo privado de pensiones o, en su defecto, a permanecer afiliados a las cajas o fondos de las universidades, siendo claro que estas cajas administrarían el Régimen de Prima Media con prestación definida y aplicarían las reglas pertinentes consagradas en la Ley 100 de 1993.

En concordancia con lo expuesto a fin de dar claridad al contenido de esta reglamentación, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en concepto radicado con el No. 1713 del 3 de marzo de 2006, señaló:

*"Las universidades del orden nacional, a través de sus cajas, están facultadas para administrar el régimen de prima media con prestación definida con respecto a los servidores públicos que a la fecha de entrar en vigencia la ley 100 estaban afiliados a ellas. Las cajas sin personería jurídica que se manejan como cuentas separadas e independientes que presenten déficit por diferentes razones, pueden ser declaradas insolventes -Art. 130 ibidem- y sustituidas por el Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional en lo relacionado con el pago de las pensiones de vejez o de jubilación, de invalidez y de sustitución o sobrevivientes, si el Gobierno así lo determina."* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, y en aras de reglamentar lo preceptuado en la ley 100 de 1993, el artículo 4° del Decreto 692 de 1994 definió que mientras no se ordenara su liquidación, las Cajas de las universidades deberían seguir actuando como administradoras del régimen de prima media con prestación definida, en función únicamente de quienes a la entrada en vigencia del sistema estaban afiliados a ella, concluyendo que hasta tanto la Caja de Previsión no fuera sustituida por el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional para el pago de las pensiones, aquella debería seguir con dicha obligación.

El artículo 6° del decreto antes referenciado definió las entidades administradoras así: *"Administradoras. Para los efectos de este Decreto, se entienden por administradoras del sistema general de pensiones:*

*a) En el régimen de ahorro individual, las sociedades administradoras de fondos de pensiones, AFP, o las sociedades administradores de fondos de pensiones y cesantía, AFPC; y*

*b) En el régimen de prima media con solidaridad, el ISS y las demás cajas o entidades del sector público o privado que administran sistemas de pensiones, legalmente autorizadas, y mientras no se ordene su liquidación".* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 34 del mismo Decreto 692 de 1994 determinó las entidades administradoras del régimen de prima media en los siguientes términos: *"El régimen solidario de prima media con prestación definida será administrado por el Instituto de Seguros Sociales, así como por las cajas, fondos o entidades de previsión social existentes al 31 de marzo de 1994, mientras subsistan. En todo caso, las entidades diferentes del ISS solo podrán administrar el régimen respecto de las personas que a 31 de marzo de 1994 fueren sus afiliados, no pudiendo en consecuencia recibir nuevos afiliados a partir de dicha fecha".*

Atendiendo la caracterización legal, 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".*

El sustento del numeral citado en el párrafo anterior no solamente se remonta a la normatividad que se ha venido reseñando sino que, de manera específica, acoge lo definido en el artículo 132 de la Ley 100 de 1993, el cual establece: *"A partir de la vigencia de la presente Ley, las cajas, fondos y entidades del sector público, en todos sus órdenes, deberán financiar y administrar en forma independiente y en cuentas separadas, las pensiones de vejez, de invalidez y de sobrevivientes, del régimen de protección contra los riesgos profesionales y del régimen de amparo contra enfermedad general y maternidad. Deberán además administrar las mismas en cuentas separadas con respecto a las cuentas y conceptos restantes utilizadas por la administración respectiva".*

## CONCLUSIÓN

Las universidades nacionales, al menos en cuanto se refiere a su deuda pensional, se asimilan a cualquier otra entidad de orden nacional que hubiere administrado un régimen de pensiones, al amparo y bajo la dirección del gobierno.

Con fundamento en las consideraciones expuestas la Universidad no se puede entender como exceptuada del sistema general de seguridad social en pensiones, como se pudiera interpretar, ya que por el contrario desde el 1° de abril de 1994 se ha ajustado a los preceptos de la Ley 100 de 1993.

Como lo señala en su comunicación, la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado en diversos momentos sobre el tratamiento contable como Fondo de Reserva de la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional, ratificando su postura sobre el tema en diversas comunicaciones. Sobre el asunto que nos ocupa, este despacho profirió el concepto identificado bajo el radicado 20083-11148, en el cual de manera amplia se sustentó la naturaleza de la Caja y de manera más reciente profirió el concepto correspondiente al radicado 20099-134876, en el cual además se clarificó el alcance del trabajo de homologación realizado con la Superintendencia Financiera.



En virtud de lo expuesto, y entendiendo las razones que presenta su solicitud, no es factible acceder a la misma por cuanto la naturaleza de la entidad está claramente definida, no por la Contaduría General de la Nación, sino por las leyes de la República y, como es de su conocimiento, tal caracterización ha sido plenamente sustentada en conceptos que datan de años anteriores, por lo cual a la fecha solo es viable exigir el cumplimiento de lo preceptuado legal y procedimentalmente.

No obstante lo anterior, seguimos atentos al pronunciamiento de la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así como de la incidencia que sobre el tema objeto de análisis pueda tener la expedición de la norma que ha sido aprobada en el Congreso de la República.

\*\*\*

CONCEPTO 200912-137784 del 09-02-10			
1	TÍTULO	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	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 del pasivo pensional en entidades contables públicas empleadoras- Canal Regional de Televisión del Caribe Ltda.-TELECABIBE LTDA.

Doctor  
 IVÁN DARÍO MEZA YÉPEZ  
 Jefe División Comercial y Financiera  
 Canal Regional de Televisión del Caribe Ltda  
 Barranquilla, D.E.I.P. (Atlántico)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137784 mediante la cual consulta sobre la pertinencia de los registros contables que ha venido realizando TELECARIBE para el reconocimiento y amortización del cálculo actuarial de pensiones y la contabilización a realizar para el reconocimiento del pago de un pasivo por bono pensional, teniendo en cuenta que con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, la entidad asumía el reconocimiento y pago de pensiones y a partir de la vigencia de dicha norma transfirió tales obligaciones a los fondos autorizados realizando los aportes definidos legalmente.

### CONSIDERACIONES

De acuerdo con los antecedentes históricos expuestos en su comunicación es procedente observar lo dispuesto en el numeral 1 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, que establece “Las entidades públicas que con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993 asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados y las que, por excepción, aún asumen dicho reconocimiento y pago, se consideran entidades contables públicas empleadoras”. (...) (Subrayado fuera de texto).

Con el fin de determinar el adecuado uso de las subcuentas es procedente precisar el objeto de revelación para cada concepto del pasivo pensional así: 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.

Con la anterior precisión, se observa que el registro expuesto en su comunicación (literal a.) reconoce de manera exclusiva el cálculo actuarial de pensionados actuales y de sobrevivientes. No obstante lo anterior, al verificar el registro propuesto en el literal b) del mismo documento, se constata que al registrar la amortización, acreditando la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, se debita la subcuenta del gasto (510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales) y la subcuenta de costos de producción (790504-Contribuciones imputadas),

cuando el uso de las cuentas de la clase 7-Costos de producción, para el caso que nos ocupa, se justifica solamente para la amortización correspondiente al pasivo pensional de personal activo que participa en actividades productivas de la entidad.

En concordancia con lo expuesto, se requiere determinar si, de acuerdo con la particularidad de la entidad, efectivamente deben reconocerse y amortizarse las pensiones actuales, afectando las subcuentas propuestas en el literal a) de su comunicación, realizando la amortización del cálculo, de acuerdo con la normatividad aplicable a la entidad y, en cualquier caso, cubriendo como mínimo el pasivo pensional exigible del año siguiente, debitando la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales y acreditando la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar.

Una vez la entidad identifique plenamente su situación, de acuerdo con lo expuesto, solamente si la entidad tiene actualmente la obligación de reconocer y pagar directamente al pensionado o a sus sobrevivientes, los registros a realizar se presentan de la siguiente manera:

- Reconocimiento del Cálculo actuarial de pensiones actuales

Se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, debitando la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db) acreditando la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales. Cabe señalar que producto de la actualización y del grado de amortización del cálculo actuarial se pueden presentar incrementos o disminuciones que deben reconocerse afectando esas subcuentas de acuerdo con lo previsto en 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”.

- Amortización pensiones actuales

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).

- Reconocimiento del pasivo real

Se reconoce el pasivo real mediante un crédito a las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas, o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PEN-

SIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

- Reconocimiento del pago por pensiones

El pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración y/o 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Solamente en el caso en que la entidad tenga a cargo el reconocimiento y pago de la pensión de personal activo, requeriría además reconocer el cálculo actuarial por concepto de futuras pensiones debitando las subcuentas 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y acreditando las subcuentas 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda. La amortización se registra en los términos establecidos en 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.

Con respecto a los recursos que constituyen la reserva financiera actuarial cabe señalar que corresponden a un conjunto de activos que se han de destinar a atender las obligaciones pensionales, y, si en el caso de su entidad, los mismos están exclusivamente representados en los recursos entregados a la sociedad fiduciaria, éstos han de revelarse en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios o en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA, dependiendo del objeto o finalidad del negocio fiduciario.

Finalmente, con relación al reconocimiento del pago del pasivo por bonos pensionales, es necesario precisar que previamente a la emisión del bono, la entidad debió registrar su liquidación provisional para proceder a amortizar y reconocer el pasivo real de la siguiente manera:

- Liquidación provisional de bonos pensionales.

Se debita la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db) y se acredita la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, en la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES. Los ajustes o correcciones a esta liquidación provisional se realizan afectando tales subcuentas como lo prescribe el numeral 4 del procedimiento contable antes mencionado.

- Amortización de la liquidación provisional de bonos pensionales.

Se registra debitando la subcuenta 510212-Amortización de la Liquidación Provisional de Cuotas Partes de Bonos Pensionales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditando la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES.

- Reconocimiento de los pasivos reales de bonos pensionales.

Precisando que la emisión de un bono pensional corresponde al momento en que se confirma o certifica la información contenida en la liquidación provisional, en el caso de los emisores privados, o en que se expide el acto administrativo que reconoce el derecho al bono pensional, en el caso de los emisores públicos, el registro contable de la emisión del bono pensional, por parte del emisor y los contribuyentes al mismo, depende de que se haya efectuado total, parcialmente o que no se haya efectuado la amortización de la liquidación provisional del bono pensional, así:

### **Reconocimiento cuando la liquidación provisional del bono pensional ha sido amortizada totalmente**

Se reconoce el pasivo real mediante un débito a la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

### **Reconocimiento cuando la liquidación provisional del bono pensional ha sido amortizada parcialmente**

Se procede al traslado de los saldos de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES a la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, así: Se debitan las subcuentas 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES y 262502-Cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y se acreditan las subcuentas 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES y 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

### **Reconocimiento cuando la liquidación provisional del bono pensional no ha sido amortizada**

El registro de la emisión se realiza en la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, mediante un débito a la subcuenta 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db) y un crédito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos.

Una vez efectuado el reconocimiento del pasivo real por concepto de bonos pensionales procede el registro de su amortización así como el de su redención o pago de la siguiente manera:

- Registro de la amortización de bonos pensionales

Se efectúa 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), de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES.

- Registro de la redención o pago del bono pensional

Se reconoce 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 190102-Recursos entregados en administración ó 190104-Encargos fiduciarios, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA.

## **CONCLUSIÓN**

Telecaribe Ltda como entidad que asumía el reconocimiento y pago de pensiones de sus empleados con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993, debe verificar el procedimiento aplicable con el fin de registrar el cálculo actuarial de pensiones actuales, si hubiere lugar a ello, así como de bonos pensionales de acuerdo con el objeto de revelación presentado en las consideraciones.

Es necesario precisar que la entidad debió reconocer la liquidación provisional de los bonos pensionales a que hubiere lugar con su correspondiente amortización aplicando lo establecido en el numeral 4 del procedimiento “pasivo pensional, reserva financiera y gastos relacionados”, para posteriormente realizar los ajustes correspondientes a la liquidación provisional y reconocer el pasivo real por concepto de bonos pensionales.

A partir del análisis de los antecedentes que usted presentó en su consulta así como de la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad, reportada a través del sistema CHIP con corte a 30 de septiembre de 2009, se colige que no se ha registrado la liquidación provisional de los bonos pensionales y que, por tanto, no se amortizó, por lo

cual en este momento se hace necesario realizar tal amortización desde el pasivo real. De acuerdo con lo anterior, es pertinente dar aplicación a lo establecido en el inciso 7 del numeral 11 del procedimiento contable

para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.

\*\*\*

**CONCEPTO 20101-139354 del 19-02-10**

Ratifica el Concepto 200912-137479 del 31-12-09

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
		1.2	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema		Presentación en el EAFES de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional como gasto operacional

Doctor  
ROBERTO MONTES MARÍN  
Representante Legal  
NEXIA M&A INTERNATIONAL  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139354, mediante la cual, previas consideraciones, solicita ampliar el alcance del concepto identificado bajo el expediente 200912-137479, consultando si el exceso por concepto de amortización del cálculo actuarial en el período, se considera gasto operacional o gasto no operacional teniendo en cuenta que dicho exceso se financia con los rendimientos obtenidos por el patrimonio autónomo constituido para financiar el pasivo pensional.

**CONSIDERACIONES**

*El Decreto 1517 de 1998 definió para las entidades obligadas a reconocer y pagar pensiones lo siguiente: "ARTÍCULO 1º. El artículo 77 del Decreto 2649 de 1993, quedará así: Artículo 77. Pensiones de jubilación. Los entes económicos obligados como patronos por normas legales o contractuales a reconocer y pagar pensiones de jubilación y/o a emitir bonos y/o títulos pensionales, deberán al cierre de cada período, elaborar un estudio actuarial en forma consistente, de acuerdo con el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y/o control, con el objeto de establecer el valor presente de todas las obligaciones futuras, mediante el cargo a la cuenta de resultados, conforme se establece en el presente decreto."*(Subrayado fuera de texto).

La revelación de los gastos se define en la norma técnica de gastos en el párrafo 284 del numeral 9.1.4.2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), adoptado mediante la Resolución 355 de 2007: "Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos."

En relación con otros gastos el párrafo 291 del mismo PGCP establece: "Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias." (Subrayado fuera de texto).

A su vez y en concordancia con lo prescrito en el Decreto 1517 de 1998, el párrafo 262 del Marco Conceptual del PGCP enunciado en el concepto sobre el cual se solicita ampliación, señala que las partidas extraordinarias se revelan por separado y dispone que las actividades operacionales

corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública mientras que 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.

Para efectos de revelación se consideran operacionales los gastos de administración, de operación y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones.

Sobre el particular la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado mediante el concepto radicado con el número 1323 del 8 de febrero de 2001, expresó que dentro de los gastos de funcionamiento, se encuentran los gastos de personal y en estos incluye los gastos por pensiones.

Por su parte la Superintendencia de Sociedades se pronunció en oficio 310-53515 del 20 de noviembre de 1996 señalando que la amortización del cálculo actuarial para pensiones de jubilación y los pagos de pensiones son partidas operacionales, "toda vez que la carga laboral es un compromiso de la empresa dentro del giro ordinario de sus operaciones, por lo tanto se consideran operacionales".

En relación con los ingresos financieros provenientes de los rendimientos reportados por el patrimonio autónomo constituido para cubrir las obligaciones pensionales, cabe remitirse al numeral 10 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos que, en desarrollo de lo definido en la norma técnica de ingresos, define Ingresos no operacionales: "Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con esta, y que son recurrentes (...)"

Respecto al monto a amortizar por concepto del pasivo pensional, el numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establece que "El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado".

Atendiendo lo anterior y remitiéndonos al concepto que aquí se amplía, 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 sumatoria constituye la provisión para pensiones y en tal sentido, de acuerdo con la política gerencial y la disponibilidad de recursos, la entidad puede realizar una mayor amortización en el período frente al monto mínimo a amortizar que ha definido la ley.

Así mismo, es pertinente con respecto a la materia objeto de su consulta, remitirse a lo prescrito en el numeral 9.3.1.2 del Marco Conceptual del PGCP en relación con la presentación del estado de actividad financiera, económica, social y ambiental:

*“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.”* (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el principio de asociación se define en el párrafo 118 del Marco Conceptual del PGCP *“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).

## CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones anteriores así como lo expresado en el concepto 200912-137479 se ratifica 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.

En concordancia con lo anterior y con fundamento en las consideraciones expuestas, se infiere que una vez definida la naturaleza del gasto por amortización del pasivo pensional como gasto operacional, dicha naturaleza no se modifica por el hecho de que tal amortización corresponda a un mayor valor del que legalmente debe amortizar la entidad en cada período.

Tampoco es técnicamente correcto, considerar que el gasto varía atendiendo la fuente de financiación del mismo, puesto que los gastos se reconocen y revelan de acuerdo a su naturaleza o función, relacionados con las actividades fundamentales que desarrolla la entidad contable pública y, por tanto, en el caso que nos ocupa, no es procedente invocar el principio de asociación puesto que tal principio implica que:

- a) En el caso de entidades contables de gobierno general, los ingresos se obtienen para cubrir gastos asociados a su función de cometido estatal.
- b) En el caso de las entidades contables públicas que son empresas, los ingresos deben asociarse con los esfuerzos o recursos consumidos, necesarios para su generación.

\*\*\*

### CONCEPTO 20101-139989 del 10-03-10

CONCEPTO 20101-139989 del 10-03-10			
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 contable por parte de los fondos de reservas de la amortización del cálculo actuarial.

Doctor

LUIS FERNANDO PACAVITA

Coordinador del Grupo de Contabilidad

Superintendencia Financiera de Colombia

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139989 en la cual solicita aclaración sobre el numeral 1.5.1 - Reconocimiento de pasivos pensionales, del Instructivo número 9, expedido por la Contaduría General de la Nación, el cual señala: “Para los fondos de reservas el saldo de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES debe ser cero al finalizar el período contable teniendo en cuenta que el valor amortizado cubre el pasivo pensional exigible”. Lo anterior por cuanto la dinámica establecida para la cuenta 2720 establece que dicha cuenta representa el valor amortizado del cálculo actuarial, o sea, la diferencia entre el cálculo actuarial y el valor pendiente de amortizar, situación que evidentemente no arroja resultado cero, a menos que el cálculo actuarial se encuentre totalmente amortizado.

De acuerdo con lo antes expuesto, se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Efectivamente, la descripción de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES a que se refiere el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa que esta cuenta *“Representa el valor amortizado del cálculo actuarial por*

*concepto de pensiones que corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado, conforme a las disposiciones legales vigentes, y el valor pendiente de amortizar”.*

No obstante, tratándose de los fondos de reservas, el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados”, dispone lo siguiente:

*“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. Para el efecto realizan los siguientes registros:*

*La amortización de pensiones se registra con un débito a las subcuentas 640104-Amortización cálculo actuarial pensiones actuales, 640105-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 640106-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 6401-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, y un crédito a las subcuentas 272010-Asegurador-pensionales actuales por amortizar (Db), 272012-Asegurador-futuras pensiones por amortizar (Db) y*

272014- Asegurador-cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

La amortización del pasivo estimado por pensiones y cuotas partes de pensiones debe realizarse previamente al reconocimiento del pasivo real”.

Adicionalmente, el párrafo uno del numeral 47 del citado procedimiento señala: “El pasivo real de pensiones lo constituye el valor de los desembolsos por la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados. Se causa en forma mensual el valor del pasivo real mediante un débito a la subcuenta 272009-Asegurador-cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y un crédito a las subcuentas 257001-Prestaciones económicas, 257002-Pensiones y retroactivos pensionales, 257004-Indemnizaciones sustitutivas, 257005-Auxilios funerarios y 257090-Otras prestaciones por pagar sistema de pensiones, según corresponda, de la cuenta 2570-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES”.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones señaladas, se concluye que, para los fondos de reservas, dado que estos deben amortizar el pasivo corriente del año siguiente, entendido como las obligaciones pensionales exigibles en un período no mayor de un año, se concluye que el saldo de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES con corte al 31 de diciembre de cada período contable debe ser cero, sin perjuicio de que el cálculo actuarial que corresponda a la entidad deba revelarse en las subcuentas que se han creado para este fin.

Es importante precisar que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contempla tratamientos diferenciales según se trate de entidades contables públicas clasificadas como empleadoras o como fondos de reservas.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141583 del 09-04-10

CONCEPTO 20103-141583 del 09-04-10			
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	Inviabilidad de que al cierre de la vigencia el saldo de la cuenta 2720- Provisión para pensiones sea cero, en entidades contables públicas empleadoras.

Doctora  
YASMÍN PATRICIA GONZÁLEZ PALACIO  
Líder Programa de Contabilidad  
Alcaldía Municipal de la Ceja del Tambo  
La Ceja del Tambo (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141583, mediante la cual consulta sobre el reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones actuales, su correspondiente amortización y la posibilidad de que la cuenta 2720-Provisión para pensiones, pueda quedar con saldo cero al cierre de la vigencia. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Ley 549 de 1999 señala: “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 ciento por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años”.

Atendiendo lo establecido legalmente, 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 del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante las Resoluciones 354 y 356 de 2007 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. (...)”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, así: “Representa el valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones que corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado,

conforme a las disposiciones legales vigentes, y el valor pendiente de amortizar”. (Subrayado fuera de texto).

El registro de la actualización del cálculo actuarial corresponde, para el caso de las entidades territoriales, al dato del pasivo pensional total discriminado en la página web del FONPET. Para el caso de las pensiones actuales, este valor se reconoce en la subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales, con contrapartida en la subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar (Db), de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, cuando la entidad está pagando nómina de pensionados.

Una vez reconocido el cálculo actuarial de pensiones actuales, el numeral 5 del citado procedimiento contable señala que: “El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado”, garantizando en todo caso que el valor de la amortización anual cubra como mínimo el pasivo pensional exigible del año siguiente.

El registro de la amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales, corresponde a un débito a la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y a un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, por el valor de la amortización del período contable actual.

## CONCLUSIÓN

Por mandato legal, las entidades territoriales están facultadas para amortizar su pasivo pensional en un plazo máximo de 30 años contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley 549 de 1999.

La cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES permite revelar para cada concepto que conforma el cálculo actuarial, la porción del mismo que ha sido amortizada a partir de la discriminación del valor total de dicho cálculo y del valor pendiente de amortizar. Los conceptos que agrupa la cuenta se afectan fundamentalmente a partir de la amortización o como consecuencia del ajuste del cálculo actuarial por un mayor o un menor valor.

En las subcuentas de pensiones actuales (272003 y 272004) se registra lo relacionado con las pensiones que actualmente se están pagando, de los grupos de pensionados y beneficiarios a partir de los cálculos de Pasivocol.

En concordancia con lo expuesto no es procedente concluir, tratándose de entidades contables públicas empleadoras, que al cierre de la vigencia el saldo de la cuenta 2720-Provisión para pensiones deba revelar un saldo cero, puesto que allí se revela el valor amortizado del cálculo actuarial y su saldo sería cero solamente en la situación en que dicho pasivo estimado esté pendiente de amortizar en su totalidad. En cualquier caso para las entidades contables públicas empleadoras, el saldo de dicha cuenta debe ser igual o superior al monto de la amortización, que de acuerdo al número de años transcurridos le corresponda revelar a cada entidad en particular.

\*\*\*

### CONCEPTO 20104-141970 del 30-04-10

CONCEPTO 20104-141970 del 30-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de los pasivos pensionales asumidos y de la reserva financiera que los sustenta.

Doctora

MARÍA TERESA BOTERO BOTERO

Contadora General

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-141970, en la cual informa que el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) fue obligado a asumir la pensión de jubilación de cinco (5) pensionados por valor de un salario mínimo y, en consecuencia, se registró el cálculo actuarial por valor de \$376.566.597. Por lo anterior se solicita aclaración sobre los siguientes temas:

1. ¿Si El ICBF debe ser considerado como una entidad empleadora, teniendo en cuenta la situación particular del Instituto?
2. ¿Si es obligación constituir la reserva financiera actuarial?, ¿por qué valor? y ¿cuál es la normatividad aplicable para disponer de los activos para dicha constitución?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1. Entidad empleadora

El 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 (RCP), en el numeral 1, establece:

*“Las entidades públicas que con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993 asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados y las que, por excepción, aún asumen dicho reconocimiento y pago, se consideran entidades contables públicas empleadoras.”* (Su-brayado fuera de texto).

### 2. Obligación de constituir reserva financiera actuarial

Con relación a la obligación de constituir reserva financiera actuarial le informo que sobre el particular la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado mediante el Expediente 200712-105818 del 21 de diciembre de 2007, del cual anexo fotocopia, en los siguientes términos:

“Respecto a la obligatoriedad de fondar el pasivo pensional y el plazo para ello, mediante el Concepto radicado 2-2007-021559 del 14-08-2007,

la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se pronunció indicando que *“(…) solo en la medida en que una entidad pueda genera (sic) los recursos propios necesarios o de antemano disponga de excedentes que le permitan fondar su pasivo pensional, es financieramente conveniente que constituya un patrimonio autónomo para tal fin, y por tanto no existe ni obligatoriedad ni plazo para ello”*.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### 1. Entidad empleadora

Teniendo en cuenta que al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar le correspondió asumir excepcionalmente el reconocimiento y pago de las pensiones objeto de la consulta, se considera una entidad contable pública empleadora y, en consecuencia, debe aplicar en su integridad lo prescrito a dichas entidades en el 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 (RCP).

### 2. Obligación de constituir reserva financiera actuarial

Con relación a la obligación de constituir reserva financiera actuarial le informo que la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se pronunció al respecto indicando que *“(…) solo en la medida en que una entidad pueda genera (sic) los recursos propios necesarios o de antemano disponga de excedentes que le permitan fondar su pasivo pensional, es financieramente conveniente que constituya un patrimonio autónomo para tal fin, y por tanto no existe ni obligatoriedad ni plazo para ello”*.

No obstante, de requerir mayor orientación sobre el tema y una asesoría sobre la normatividad aplicable para disponer de los activos para la constitución de la reserva, le sugerimos realizar la consulta a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-143753 del 04-08-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de incrementar la reserva financiera actuarial si la entidad no está disponiendo o destinando mayores activos para respaldar el pago del pasivo pensional.

Doctor  
 JORGE ALBERTO CARDONA GÓMEZ  
 Gerente  
 ESE Hospital La Misericordia  
 Calarcá (Quindío)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-143753, 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 según Resolución No. 002303 del 6 de agosto de 1999 y de conformidad con el estudio de las ejecuciones presupuestales de 1989 a 1993, se determinó que para el pago de la deuda prestacional de la ESE Hospital La Misericordia, la Nación concurrirá con el 57,2% y el departamento del Quindío con el 42,8%.

También expone en su comunicación que en la vigencia actual se realizó un cálculo actuarial incluyendo personal que debiendo haber sido incluido, se había omitido en el estudio que sustentó el acto administrativo de reconocimiento de los beneficiarios del Fondo del Pasivo del Sector Salud del departamento del Quindío.

Una vez vencido el contrato de concurrencia en la vigencia 2008, la ESE continúa obligada a cancelar los pasivos pensionales a su cargo así como las cuotas partes que no se tuvieron en cuenta en el estudio inicial. Por lo anterior, desde el punto de vista contable dados los ajustes que deben realizarse al cálculo actuarial, consulta cómo debe registrar la Reserva Financiera Actuarial teniendo en cuenta que la entidad no dispone de los activos suficientes para destinarlos a las obligaciones del pasivo pensional, mientras se suscribe un nuevo contrato de concurrencia.

**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).

Por su parte el numeral 3 del “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación del Pasivo Pensional, de la Reserva Financiera que lo sustenta y de los Gastos Relacionados”, contenido en el Manual de Procedimientos 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.

A efectos de reconocer el ajuste del cálculo actuarial derivado de la actualización del mismo, es procedente 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 y se reconoce en la información contable del mes en que se realice dicha actualización.

De tal manera que, tal como usted propone en su comunicación, al arrojar la información del nuevo cálculo actuarial 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.

Por su parte, con relación a la liquidación provisional de Bonos Pensionales cabe señalar que esta se define procedimentalmente en el RCP como *“la determinación previa del valor del bono pensional, realizada por el emisor del bono pensional y dada a conocer a la entidad administradora para que, por su intermedio, el afiliado exprese su conformidad con la misma, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes”*. Así las cosas debe verificarse si el valor reconocido como liquidación provisional de bonos pensionales corresponde a tal concepto. En caso contrario deberá reconocerse el valor de la cuota parte en el bono pensional en el momento en que la ESE, como emisora o como contribuyente en el mismo, confirme o certifique la información laboral que sustenta la liquidación provisional del bono pensional.

De acuerdo con lo anterior, cualquier ajuste a la liquidación provisional del bono pensional se realiza en la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES debitando la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db) y acreditando la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales cuando se origine un mayor valor del pasivo estimado. Si, por el contrario, se origina un menor valor del pasivo estimado se ajusta dicho valor mediante un débito a la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales y un crédito a la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db).

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”*. En tal sentido, solamente es procedente para el caso objeto de consulta, el reconocimiento de los recursos provenientes del contrato de concurrencia dentro de los activos que sustentan la reserva financiera actuarial, cuando en virtud de lo establecido contractualmente, es factible causar o reconocer recursos que soportan el pasivo de largo plazo y no corresponden a los valores transferidos para el pago de la nómina actual de pensionados.

Así las cosas, solamente los activos destinados por la ESE para asumir el pasivo pensional deben ser objeto de revelación en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, siendo necesario precisar que si la entidad posee actualmente recursos en su cuenta del Fondo de Pensiones Territoriales (Fonpet), debe revelarlos en la subcuenta 190102- Recursos entregados en administración, debidamente actualizados de acuerdo con la unidad Fonpet.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, es procedente realizar la actualización de los pasivos estimados por concepto del ajuste del cálculo actuarial siempre que se considere que el estudio que lo soporta observa los parámetros y bases técnicas requeridos desde la perspectiva metodológica y en consecuencia debe darse continuidad a la amortización del pasivo.

No obstante lo anterior, en cualquier caso, en la reserva financiera actuarial solamente se revelarán los 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, y por tanto, la insuficiencia de los activos destinados para cumplir tales obligaciones evidencia la realidad económica de la entidad, en cuanto a su imposibilidad para cubrir a mediano y largo plazo el pasivo pensional a cargo, por lo cual el registro del nuevo cálculo actuarial no implica incre-

mentar la reserva financiera actuarial si en la práctica la entidad no está disponiendo o destinando mayores activos para respaldar el pago del pasivo ajustado.

Una vez se suscriba nuevamente el contrato de concurrencia aludido en la consulta, se debe reconocer un derecho por transferencias en tanto se encuentre vigente dicho contrato y se haya expedido el acto administrativo en donde se reconozca la obligación a favor de la ESE, observando el principio de Prudencia que prescribe *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna”*. En concordancia con lo anterior, si como consecuencia del contrato de concurrencia es factible reconocer recursos que financian el cálculo actuarial y que no se destinan al pago mensual de la nómina de pensionados, tales recursos serían reconocidos dentro de la reserva financiera actuarial.

\*\*\*

### CONCEPTO 20106-144189 del 17-08-10

	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	Reconocimiento del cálculo actuarial del pasivo pensional y normatividad aplicable.

Doctor

CÉSAR ANTONIO GÓNGORA TAFUR

Contador Público

Villarrica (Tolima)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20106-144189, en la cual manifiesta que en la contabilidad del municipio de Villarrica (Tolima), se encuentra registrado en la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, el valor tomado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cifra que cruza con el registrado en la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), pero que existen las subcuentas 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), con saldo cero, por lo cual solicito se le aclare esta situación, y nos pregunta dónde puede realizar consultas más amplias sobre el tema.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), describe la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES así:

*“Representa el valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones que corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado, conforme a las disposiciones legales vigentes, y el valor pendiente de amortizar.”*

De otra parte, 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 (RCP), indica 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, (...) y cuotas partes de pensiones (...). 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.”*

Finalmente, el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública, publicado en la página web de la contaduría General de la Nación, define la cuota parte de pensión así:

*“La cuota parte de pensión, corresponde al monto con el cual está obligada a participar una entidad en relación con sus afiliados, que han sido pensionados por otra entidad, con la finalidad de reconocer el tiempo servido y cotizado a la entidad que reconoce la pensión.”*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

La Provisión para pensiones representa al valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones. El cálculo actuarial a su vez corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos (pensiones actuales), o del personal activo cuando la entidad reconoce y paga la pensión (pensiones futuras), por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones y bonos pensionales.

Con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 100 de 1993, cuando una entidad contable pública no reconocía directamente la pensión sino lo hacía otra entidad, pero el pensionado había cotizado en dicha entidad, a esta le correspondía participar en la mesada pensional en proporción al tiempo servido y cotizado, lo que se denomina cuota parte de pensión.

Por lo anterior, la provisión para pensiones se encuentra conformada por el valor amortizado del cálculo actuarial de las pensiones actuales, las pensiones futuras y de las cuotas parte de pensiones.



Ahora bien, para que el cálculo actuarial elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público clasifique el cálculo actuarial en estos conceptos, es necesario que la entidad empleadora, en este caso el Municipio de Villarrica, al momento de reportar al Ministerio la información de las historias laborales diferencie esta información.

Con relación al sitio donde puede realizar consultas más amplias sobre el tema, le sugiero visitar los siguientes sitios web:

[http://www.minhacienda.gov.co/MinHacienda/haciendapublica/regulacionfinancierasocial/fonpet/marco\\_legal](http://www.minhacienda.gov.co/MinHacienda/haciendapublica/regulacionfinancierasocial/fonpet/marco_legal).

[http://www.minproteccionsocial.gov.co/VBeContent/categorydetail.asp?idcategory=59&idcompany=3&ItemMenu=6\\_250](http://www.minproteccionsocial.gov.co/VBeContent/categorydetail.asp?idcategory=59&idcompany=3&ItemMenu=6_250)

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-143780 del 17-08-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto de administración en el municipio de La Ceja

Doctora  
 YASMÍN PATRICIA GONZÁLEZ PALACIO  
 Líder Programa de Contabilidad  
 Secretaría de Hacienda de la Ceja  
 La Ceja (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20106-143780, en la que nos informa que previa consulta telefónica efectuada al asesor de la Contaduría General de la Nación (CGN) realizó un ajuste con el fin de reconocer un menor valor de la amortización del cálculo actuarial debitando la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db) y acreditando la subcuenta "480590-Otros ingresos". Como consecuencia de lo anterior la Contraloría General de Antioquia (CGA) determinó tres (3) hallazgos de auditoría que se resumen así:

El saldo de las cuentas 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, se encuentra subestimado, lo cual fue aceptado por la entidad y efectuó el ajuste respectivo. El saldo de la cuenta "4805-Ajuste de ejercicios anteriores" se encuentra sobrestimado lo cual fue aceptado por la entidad bajo el argumento que "el Plan General de Contabilidad Pública en la dinámica para el registro del pasivo pensional no establece movimientos por concepto de ingreso", y seguidamente se concluye que dicho registro "debió afectar el patrimonio y no desvirtuar el resultado del ejercicio". Finalmente, la CGA determinó que el saldo de la cuenta 5815-Ajuste de ejercicios anteriores se encontraba subestimado en el mismo valor que se encuentra subestimado el saldo de las cuentas 2720-Provisión para pensiones.

Por lo anterior, se solicita se aclare el concepto del auditor ya que se encuentra contradictorio que un ajuste que disminuye un pasivo afecte al patrimonio y no al ingreso, y cuando se prescribe el último hallazgo se indique que un gasto de vigencias anteriores afecte al gasto y no al patrimonio, lo cual "debería funcionar igual".

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en el Manual de Procedimientos, en lo relativo al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, en el numeral 5 al tratar él sobre el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial, prescribe:

*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.*

Sobre el particular la Ley 549 del 28 de diciembre de 1999, por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, en el artículo 1º establece:

*"COBERTURA DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Con el fin de asegurar la estabilidad económica del Estado, las entidades territoriales deberán cubrir en la forma prevista en esta ley, el valor de los pasivos pensionales a su cargo, en los plazos y en los porcentajes que señale el Gobierno Nacional. Dicha obligación deberá cumplirse a partir de la entrada en vigencia de la presente ley. En todo caso, los pasivos pensionales deberán estar cubiertos en un ciento por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años."*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, establece como descripción de la cuenta, 4805-Financieros, lo siguiente:

*"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."*

El mismo catálogo describe la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES así: "Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.", en su dinámica contempla que se debe acreditar con:

- "4- El valor de los ajustes por mayores valores causados
- 5- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable."

Adicionalmente el segundo inciso del numeral 5 del procedimiento ya comentado establece que:

*"El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado."*

*El valor de la amortización anual debe cubrir el pasivo pensional exigible del año siguiente.”.*

Así mismo, para el reconocimiento de la amortización 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 que:

*“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 participan 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.”.*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Para el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial la entidad contable pública del nivel territorial tiene un plazo que no puede ser superior a treinta (30) años, contados a partir del 28 de diciembre de 1999, pero la norma no le impone ningún límite inferior, por lo anterior no era necesario reversar el valor del saldo registrado en la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, por el contrario el hecho de haber reconocido un mayor valor de gastos en vigencias anteriores, tiene un efecto positivo en las próximas vigencias ya que el valor pendiente por amortizar será menor.

Ahora bien, si la entidad después de analizar los efectos financieros mantiene la decisión de reversar dichos gastos, en ningún momento

debió utilizar la cuenta 4805-FINANCIEROS, ni la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y mucho menos como se concluye en su oficio, afectar directamente el patrimonio, sino registrar un débito en la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db) de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y acreditar la Subcuenta 581588-Gastos de administración de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, con lo cual se afectan únicamente los reconocimientos efectuados en vigencias anteriores y permanecen los registros de la vigencia.

Revisadas las cifras reportadas en su comunicado se observa, que de haberse efectuado la amortización utilizando el método de línea recta, efectivamente el valor que debería estar amortizado a 31 de diciembre del 2009 es el calculado por la CGA y no el registrado por el municipio, cifra que equivale al que debería estar amortizado a 31 de diciembre de 2008, es decir, faltaría por amortizar lo correspondiente a todo el año de 2009 y en consecuencia estaría subestimada tanto la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES como el gasto de vigencia que de conformidad con el procedimiento debe reconocerse afectando la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y no la 5805- AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En la medida que el procedimiento determina que el monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado, presupone que frente a posibles errores presentados, estos se subsanan incrementando el valor de la alícuota mensual de amortización en el tiempo que falte para cumplir con la norma aplicable, no obstante se debe garantizar que el valor de amortización anual cubra el pasivo pensional exigible del año siguiente.

Por lo anterior, se debe revisar si el valor registrado en el 2009 en 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, es suficiente para cubrir el pasivo pensional exigible del año siguiente, de no ser así efectivamente habría una subestimación del gasto por amortización.

\*\*\*

### CONCEPTO 20107-145277 del 09-09-10

CONCEPTO 20107-145277 del 09-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del cálculo actuarial de cuotas pensionales, actualización del cálculo actuarial y valores a registrar como gasto anual de pensiones.

Doctora  
HERCILIA MONTOYA CORREA  
Jefe del Departamento de Contabilidad  
Empresas Municipales de Cartago S. A. ESP  
Cartago (Valle del Cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20107-145277, en la cual informa que la entidad contrató la actualización del pasivo pensional frente a lo cual nos consulta lo siguiente:

¿Qué se hace con el cálculo actuarial de cuotas partes pensionales? ¿Se tiene en cuenta para el cálculo o no?

¿Debemos ajustar los valores que teníamos, o iniciamos con los nuevos valores?

¿Qué pasa con los valores amortizados que actualmente se tiene en los libros de contabilidad?

¿Qué valores se registran en el gasto anualmente?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## 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, del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contempla que:

*“El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá rea-*

lizar 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.

(...)

El valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras, por lo menos al cierre del periodo contable. La metodología para la realización del cálculo actuarial por pensiones y bonos pensionales debe observar los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente." (Subrayado fuera de texto).

Para efecto del reconocimiento de dicho cálculo, el numeral 3 del procedimiento comentado determina que:

"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 otra parte, el mismo procedimiento contable en el numeral 5 al tratar el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial, prescribe:

"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." (Subrayado fuera de texto).

Sobre el particular la Ley 549 del 28 de diciembre de 1999, por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, en el artículo 1º establece:

"COBERTURA DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Con el fin de asegurar la estabilidad económica del Estado, las entidades territoriales deberán cubrir en la forma prevista en esta ley, el valor de los pasivos pensionales a su cargo, en los plazos y en los porcentajes que señale el Gobierno Nacional. Dicha obligación deberá cumplirse a partir de la entrada en vigencia de la presente ley. En todo caso, los pasivos pensionales deberán

estar cubiertos en un ciento por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años." (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente el segundo inciso del numeral 5 del procedimiento ya comentado establece que:

"El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado.

El valor de la amortización anual debe cubrir el pasivo pensional exigible del año siguiente."

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuesta se concluye lo siguiente:

En la medida que el cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, por concepto de cuotas partes de pensiones, entre otros, dichas cuotas deben hacer parte del mismo y reconocerse en las subcuentas 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones.

Con relación a los saldos del cálculo actuarial que se tienen actualmente en la contabilidad y en concordancia con el procedimiento, dichos saldos deben ser objeto de actualización anualmente, por lo tanto lo que procede hacerse con el nuevo cálculo obtenido, es determinar el valor de los ajustes para cada uno de los conceptos constitutivos del cálculo actuarial y reconocerlos en las subcuentas que para tal propósito existen en el Catálogo General de Cuentas.

Con relación a los valores amortizados que actualmente se tiene en los libros de contabilidad deben mantenerse en ella, teniendo en cuenta el mandato legal que otorga a las entidades territoriales y sus descentralizadas un plazo máximo de treinta (30) años, contados a partir del 28 de diciembre de 1999, para cubrir el ciento por ciento (100%) de los pasivos pensionales a su cargo.

El monto de la amortización anual, de conformidad con el procedimiento, 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 la ley, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado. En todo caso, se debe garantizar que el valor de la amortización anual cubra el pasivo pensional exigible del año siguiente.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147126 del 12-10-10

CONCEPTO 20109-147126 del 12-10-10			
1	TÍTULO	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	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 preaprobación por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de la normalización pensional parcial de Empresas Varias de Medellín, a través de la asunción por un tercero.

Doctora  
GLORIA CHAVARRÍA ZAPATA  
Contadora Contratista  
Empresas Varias de Medellín  
Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147126, mediante la cual solicita dar alcance a los interrogantes pendientes de ser

absueltos a partir de la consulta, previamente radicada por la gerencia de Empresas Varias de Medellín ESP bajo el expediente 20086-115809, señalándose de manera taxativa que se ha surtido para esa empresa, la

preaprobación por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de la normalización pensional parcial a través de la asunción por un tercero. Sobre el particular este despacho se permite referirse a los interrogantes ya referenciados en el orden en que se plantearon en el expediente 20086-115809:

1. “Dado que el pasivo mencionado en el Acuerdo 015 de 2008 corresponde al 100% del Cálculo Actuarial efectuado a 31 de diciembre de 2007, y que a dicha fecha solo se ha amortizado una parte en los estados financieros de Empresas Varias de Medellín ESP, el traslado del cálculo actuarial debe efectuarse por el valor amortizado hasta esa fecha y el nuevo establecimiento puede continuar con la amortización del mismo hasta el año 2024, o por el contrario, Empresas Varias de Medellín debe amortizar el saldo restante y transferir el pasivo totalmente amortizado? ¿Qué ocurre con el gasto registrado por concepto de amortización del cálculo actuarial registrado en lo transcurrido del año 2008 y las mesadas pagadas en dicho año?”
1. “Dependiendo del valor del pasivo que se deba registrar en el nuevo establecimiento y de su continuidad o no de la amortización hasta el 2024, se tendrá que los activos son mayores o menores que los pasivos, generándose una diferencia en la partida doble a la hora de realizar los registros contables producto de la escisión, ¿qué cuenta se debe emplear para registrar la diferencia?”
2. “Si el nuevo establecimiento público es propiedad del municipio de Medellín y no de Empresas Varias, ¿cómo se deben realizar las transferencias de utilidades a que se refiere el parágrafo 5º del artículo 2º del Acuerdo, una vez se generen?”
3. “Dado que los activos tienen como destinación cubrir obligaciones pensionales, el nuevo establecimiento solo revelará como activos la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.”

## CONSIDERACIONES

En primera instancia cabe señalar que corresponde a este despacho pronunciarse frente a los interrogantes planteados en su consulta, exclusivamente en el ámbito técnico contable en observancia de las facultades que le asisten, por lo cual es pertinente manifestarle que cualquier mecanismo de normalización pensional, para el caso de Empresas Varias de Medellín ESP, debe contar con un concepto definitivo de aceptación del mismo por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios así como el concepto favorable del Ministerio de la Protección Social, entre otros requisitos señalados en el Decreto 4014 de 2006. Hecha esta aclaración me permito remitirme a sus interrogantes.

### Punto 2:

El artículo 1º de la Ley 549 de 1999 estableció: “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 ciento por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años. (Subrayado fuera de texto).

*Para este efecto, se tomarán en cuenta tanto los pasivos del sector central de las entidades territoriales como los del sector descentralizado y demás entidades del nivel territorial.”*

Acorde con el marco general anteriormente referenciado el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados”, incorporado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en su numeral 2 y en relación con el registro del cálculo actuarial de las entidades contables públicas empleadoras, ha señalado que observando los parámetros metodológicos técnicos: “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 relación con la amortización del cálculo actuarial, el numeral 5 del procedimiento contable ha señalado como regla general 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. A falta de regulación específica amortizarán el cálculo actuarial en un plazo máximo de 30 años contados desde el 31 de diciembre de 1994.” (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior permite señalar que desde el procedimiento contable, se ha previsto el término de 30 años contados a partir del 31 de diciembre de 1994 como un plazo máximo para amortizar el cálculo actuarial, correspondiendo a cada entidad, según la normatividad que le rige, la política administrativa y sus posibilidades de amortización y financiamiento, determinar la alícuota a amortizar por periodo.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la amortización del cálculo actuarial ha afectado históricamente la subcuenta y cuenta de gasto o costos de producción de Empresas Varias de Medellín ESP, correspondería establecer el saldo pendiente de amortizar y de acuerdo a lo establecido legalmente, en el trámite de escisión correspondería a la entidad que asume el pasivo determinar, previa actualización del cálculo actuarial, el saldo pendiente de amortizar y el término para realizar la amortización del mismo.

Con respecto al gasto por concepto de amortización del año 2008 y las mesadas pagadas para dicho período, corresponde a la entidad responsable del pasivo a esa fecha, afectar las subcuentas y cuentas de gasto o costo según corresponda salvo que, en desarrollo del acuerdo que aprobó la escisión o que dentro de los términos legales se determine y se apruebe la asunción de los desembolsos por parte de la entidad que asume el pasivo.

### Punto 4:

El artículo 2º del Acuerdo Municipal 015 expedido por el Concejo del municipio de Medellín, autorizó al alcalde municipal, para transferir en bloque del patrimonio de Empresas Varias de Medellín ESP, una porción patrimonial compuesta por los activos y pasivos -siendo transferido el pasivo pensional-, los cuales pasarán a hacer parte del patrimonio del Establecimiento Público que se cree en cumplimiento de dicho Acuerdo.

En su parágrafo 3º el mismo artículo señala: “El Establecimiento Público cuya creación se autoriza, deberá constituir un único patrimonio autónomo para la administración y pago del Pasivo Pensional a su cargo, con el cual se cancelarán las pensiones directas, las pensiones compartidas, las cuotas partes pensionales, los bonos pensionales, las cuotas partes de bonos pensionales y las demás obligaciones que en este sentido se deban reconocer. En todo caso el municipio de Medellín responderá solidariamente por estas obligaciones.”.

Por su parte el parágrafo 4º estableció: “Los Activos no Operacionales de las Empresas Varias de Medellín ESP entregados al Establecimiento Público cuya creación se autoriza, deben ser explotados económicamente para la generación de recursos que permitan el cumplimiento efectivo de su objeto, descrito en el artículo 3º de este Acuerdo.”.

Así las cosas los recursos que inicialmente se trasladan al Establecimiento Público se reconocen contabilizando un débito a las subcuentas y cuentas del activo correspondiente y un crédito a la cuenta 3208-Capital fiscal cuya descripción en el Catálogo General de Cuentas del RCP señala que corresponde a “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, (...)”.

En la medida que en desarrollo de los trámites dispuestos legalmente y autorizados por las instancias competentes, se va dando el proceso de traslado de las diferentes obligaciones y derechos, procede para la

entidad contable que los recibe, producto de la escisión, aplicar los registros contenidos en el numeral 30 del procedimiento contable "Procesos de liquidación, fusión y escisión", incorporando los bienes y derechos mediante un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito a la subcuenta 325525- Bienes o 325526- Derechos, de la cuenta 3255- Patrimonio institucional incorporado.

Con relación a las obligaciones que recibe el Establecimiento Público, corresponde a esta entidad incorporar tales pasivos en las subcuentas y cuentas pertinentes, debitando la subcuenta 325527- Obligaciones (Db), de la cuenta 3255- Patrimonio institucional incorporado.

Así las cosas el Establecimiento Público que asume el pasivo pensional reconocerá el valor del cálculo actuarial transferido debidamente actualizado y determinará el tiempo en que ha de amortizarlo afectando las cuentas de resultados por el valor amortizado en cada período. La diferencia entre los bienes y derechos y las obligaciones transferidas en cualquier caso se revelan en el patrimonio de la entidad que los recibe.

#### **Punto 5:**

El párrafo 5° del artículo 2° del acuerdo municipal 015 definió: *"En la medida que las utilidades de Empresas Varias de Medellín ESP lo permitan, el CONPES establecerá que hasta el 30% de dichas utilidades se destinarán para el establecimiento público cuya creación se autoriza, para el cumplimiento de su objeto, siempre y cuando no se afecte la prestación del servicio de aseo en la ciudad."*

En ejercicio de la autorregulación propio de las entidades territoriales, desde el acuerdo municipal se ha reglamentado el monto máximo de utilidades que pueden ser susceptibles de traslado al Establecimiento Público, correspondiendo de manera exclusiva y dentro del marco legal a las entidades del mismo orden municipal establecer el mecanismo de traslado.

No obstante lo anterior, desde el punto de vista contable, me permito remitirme a lo establecido en la Resolución No. 189 del 26 de julio de 2010, que con el fin de precisar que el capital fiscal del grupo Patrimonio Institucional no incorpora la acumulación del resultado del ejercicio anterior, modificó el párrafo 258 del RCP y ajustó la dinámica de la cuenta 3225- Resultados de Ejercicios Anteriores así:

#### **SE DEBITA CON:**

1. El valor de las pérdidas o déficit acumulados.
2. La distribución dispuesta por el máximo órgano social u organismo competente.
3. El valor de los excedentes financieros distribuidos por los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
4. El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

#### **SE ACREDITA CON:**

El valor de las utilidades o excedentes que se encuentran a disposición del máximo órgano social u organismo competente.

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

#### **Punto 7:**

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP al referirse a la noción de activos ha prescrito: *"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."*

Por su parte el "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados" definió en su numeral 8 la reserva financiera actuarial así: *"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 consecuencia si se trasladan al patrimonio del Establecimiento Público creado mediante el Acuerdo municipal, activos cuya naturaleza corresponda de manera exclusiva a la enunciada como reserva financiera actuarial, es posible que solamente se revelen recursos en la cuenta 1901, en caso contrario se deduce que podrían existir bienes o derechos que cumpliendo la definición de activos, facilitando el desarrollo del cometido estatal, no tengan como finalidad el pago de obligaciones pensionales y por tanto deberían reconocerse en forma independiente.

## **CONCLUSIÓN**

#### **Punto 2:**

Normativamente se ha establecido un plazo máximo para amortizar el cálculo actuarial, sin embargo de acuerdo con la normatividad que rige a cada entidad contable pública empleadora y, atendiendo las políticas de la administración y sus posibilidades de amortización y financiamiento, corresponde a cada entidad determinar la alícuota a amortizar por período.

En el caso planteado es procedente establecer el saldo pendiente de amortizar y de acuerdo a lo establecido legalmente en el trámite de escisión, correspondería a la entidad que asume el pasivo determinar, previa actualización del cálculo actuarial, el saldo pendiente de amortizar y el término para realizar la amortización del mismo.

Con respecto al gasto por concepto de amortización del año 2008 y las mesadas pagadas para dicho período, corresponde a la entidad responsable del pasivo a esa fecha, afectar las subcuentas y cuentas de gasto o costo según corresponda salvo que, en desarrollo del acuerdo que aprobó la escisión o que dentro de los términos legales se determine y se apruebe la asunción de los desembolsos por parte de la entidad que asume el pasivo.

#### **Punto 4:**

Atendiendo lo expuesto en las consideraciones la diferencia entre los bienes y derechos y las obligaciones transferidas en cualquier caso se revelan en el patrimonio de la entidad que los asume, bien sea afectando la cuenta de capital fiscal, reconociendo los aportes para la creación y desarrollo del establecimiento público o con la incorporación posterior de obligaciones y derechos a través de la cuenta 3255-Patrimonio Público Incorporado.

#### **Punto 5:**

Extralimita la competencia de este despacho pronunciarse sobre la forma cómo deben realizarse las transferencias de utilidades definidas en el párrafo 5° del artículo 2° del Acuerdo municipal 015 de 2008, sin embargo a efectos de determinar el valor base a distribuir, me permito precisar que la Resolución No. 189 de 2010 precisó que el capital fiscal del grupo Patrimonio Institucional no incorpora la acumulación del resultado del ejercicio anterior, por lo cual modificó el párrafo 258 del RCP y ajustó la dinámica de la cuenta 3225-Resultados de Ejercicios Anteriores, definiendo así la información base para liquidar los excedentes cuando a ello hubiere lugar.

**Punto 7:**

Con relación a la posibilidad de que el Establecimiento Público creado mediante el Acuerdo municipal, revele de manera exclusiva activos en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, tal situación sería posible en el hipotética situación en la que solamente se trasladarán a la entidad contable activos cuya naturaleza corresponda a la definida en 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." En caso contrario podrían existir bienes o derechos que cumpliendo la definición de activos, facilitando el desarrollo del cometido estatal, no tengan como finalidad el pago de obligaciones pensionales y por tanto deberían reconocerse en forma independiente.

\*\*\*

<b>CONCEPTO 20109-146946 del 12-10-10</b>
---

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Procedimiento para la actualización del cálculo actuarial de pensiones en la Empresa de Licores de Cundinamarca.

Doctor

CARLOS ALBERTO MEZA REALES

Subgerente financiero

Empresa de Licores de Cundinamarca

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20109-146946, en la cual comenta que la Empresa de Licores de Cundinamarca históricamente ha reflejado en el Balance General un pasivo pensional amortizado de \$13.936,11 millones, dicho valor no ha sido objeto de actualizaciones recientes, adicionalmente en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, año tras año, se viene causando únicamente la nómina de pensionados reconociendo el gasto y el pasivo real.

De otra parte, la empresa contrató la elaboración del cálculo de la reserva matemática por concepto de jubilación y bonos pensionales con corte a diciembre 31 de 2009, cuyo valor asciende a \$180.146,56 millones. Teniendo en cuenta las instrucciones emitidas por la Contaduría General de la Nación, para que se actualice el pasivo pensional y se proceda a amortizarlo, por lo anterior se pide asesoría necesaria para efectuar los registros requeridos para que los estados contables de la empresa revelen de forma fehaciente la situación de la entidad.

Adicionalmente y teniendo en cuenta que la empresa no ha amortizado el cálculo actuarial durante varios años, no obstante que entre los años 1998 al 2009 se han reconocido gastos por \$107.920,49 millones por la nómina de pensionados, se pregunta si ¿los estados contables deben reflejar el total de la amortización hasta la fecha?, de ser así, ¿el valor llevado al gasto se puede tomar como parte de la amortización del cálculo actuarial?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en el Manual de Procedimientos, en lo relativo al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados en el numeral 2, establece que:

*"El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes de pensiones y bonos pensionales. También corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública deberá realizar a favor del personal activo, cuando la entidad reconoce y paga*

*la pensión, teniendo en cuenta que existen incertidumbres probables y remotas en relación con la materialización de la obligación de pago y la exactitud de la cuantía a pagar.*

*Las obligaciones por concepto de bonos pensionales deberán calcularse en forma separada y formarán parte del cálculo actuarial a cargo de la entidad contable pública empleadora.*

*El pasivo estimado por concepto de bonos y cuotas partes de bonos pensionales está representado por el monto de las liquidaciones provisionales. Solo hasta el momento en que se emita el bono dejará de ser un pasivo estimado para convertirse en un pasivo real.*

*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."*

Para el reconocimiento del cálculo actuarial y sus actualizaciones, el mismo procedimiento, en el numeral 3 prescribe que:

*"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."*

Sobre el término para el reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial el numeral 5 del procedimiento, indica:

*"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."*

Sobre el particular la Ley 549 del 28 de diciembre de 1999, por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales y sus descentralizadas, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, en el artículo 1º establece:

*"COBERTURA DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Con el fin de asegurar la estabilidad económica del Estado, las entidades territoriales deberán cubrir en la forma prevista en esta ley, el valor de los pasivos pensiona-*

les 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 ciento por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años.”

En concordancia con lo anterior, el segundo inciso del numeral 5 del procedimiento ya comentado establece que:

*“El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado.*

*El valor de la amortización anual debe cubrir el pasivo pensional exigible del año siguiente.”.*

Así mismo, para el reconocimiento de la amortización el numeral 6 del procedimiento indica que:

*“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.”.*

De otra parte, el mismo procedimiento en el numeral 9, determina el mecanismo para el reconocimiento de los pasivos reales de pensiones, así:

*“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, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas, o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.”.*

Finalmente, el numeral 12 del procedimiento establece el tratamiento contable que se debe aplicar cuando se efectúa el reconocimiento del pago del pasivo por pensiones, así:

*“El pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva,*

*251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración y/o 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.”.*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Con el fin de actualizar el cálculo actuarial de pensiones la Empresa de Licores de Cundinamarca debe comparar el valor del cálculo obtenido para cada uno de los conceptos, pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas partes de pensiones, frente a los valores reconocidos en la contabilidad para cada uno de dichos conceptos y la diferencia se debe reconocer debitando las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y acreditando 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 misma cuenta.

Para efectos de la amortización del cálculo actuarial la empresa por ser del nivel territorial tiene un plazo que no puede ser superior a treinta (30) años, contados a partir del 28 de diciembre de 1999. En la medida que el procedimiento determina que el monto anual 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, la empresa debe proceder a efectuar dicho cálculo en cada uno de los conceptos de cálculo actuarial por amortizar (Pensiones actuales por amortizar, futuras pensiones por amortizar y cuotas partes de pensiones por amortizar) y efectuar la amortización durante el año, realizando los registros establecidos en 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. No obstante se debe garantizar que el valor de amortización anual cubra como mínimo el pasivo pensional exigible del año inmediatamente siguiente.

Teniendo en cuenta que el reconocimiento de los pasivos reales, de conformidad con el procedimiento, es producto de una reclasificación que se realiza de las subcuentas de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, previo el reconocimiento del gasto por amortización, y que con el pago de pensiones se extinguen dichos pasivos, no es apropiado indicar que los estados contables deben reflejar el total de la amortización hasta la fecha, por el contrario lo único que revela el Balance General es el valor de la amortización que se reconoció por encima del valor de las obligaciones que se constituyeron como reales y aquellas que a la fecha de corte, siendo reales aún no se hubieran cancelado. En consecuencia tampoco es procedente reconocer como parte de la amortización del cálculo actuarial el valor llevado al gasto en años anteriores.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147801 del 24-11-10**

<b>CONCEPTO 201010-147801 del 24-11-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo de Pasivo Social-Ferrocarriles Nacionales de Colombia, de la venta de activos que conforman la reserva financiera actuarial.

Doctora

LUZ FANY VACA GUTIÉRREZ

Coordinadora Grupo Interno de Trabajo de Contabilidad

Fondo de Pasivo Social-Ferrocarriles Nacionales de Colombia

Bogotá, D. C

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147801 en la cual consulta cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los bienes muebles e inmuebles que forman parte de la reserva financiera actuarial cuando se comercializan, los cuales se encuentran reconocidos en la subcuenta 190106-Otros activos, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El párrafo 119 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de la medición, señala 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).

A su vez, 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, en lo referente a la reserva financiera actuarial 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.

Los activos se reclasifican a esta cuenta por su valor neto que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando estas existan. Si existe valorización se traslada a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y, en consecuencia, el superávit por valorización se traslada a las subcuentas 311576-Otros activos, de la Cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

A partir de la reclasificación se aplican las normas sobre depreciación y actualización definidas para cada tipo de activo, registrando a nivel auxiliar los conceptos de depreciación y provisión". (Subrayados 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 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, en el siguiente sentido: "*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.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente".*

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los bienes muebles e inmuebles destinados por la entidad contable pública, para atender las obligaciones pensionales se deben reclasificar por su valor neto a la subcuenta 190105-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, de conformidad con 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, razón por la cual el Fondo de Pasivo Social-Ferrocarriles Nacionales de Colombia, debe proceder a reclasificar los bienes muebles e inmuebles que tiene reconocidos en la subcuenta 190106-Otros activos, a la subcuenta 190105-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Ahora bien, en el momento en que la entidad realice la enajenación de los bienes, debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, por el valor de los recursos recibidos producto de la venta, toda vez que estos recursos continúan destinados a financiar el pasivo pensional; un débito en los auxiliares de la subcuenta 190105-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, donde tiene reconocidas la depreciación y provisión de los bienes, si hay lugar a ello; y como contrapartida un crédito en el auxiliar de la subcuenta 190105-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, donde tiene reconocido el costo histórico de los bienes. La diferencia se reconoce como un ingreso en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, si el precio de venta es mayor al valor en libros, o como un gasto en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si el precio de venta es menor al valor en libros.

En caso de haberse reconocido valorizaciones para estos bienes, se deben retirar mediante un débito en la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

\*\*\*



CONCEPTO 201010-147694 del 26-11-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento por parte de Empresas Públicas del Quibdó-ESP en liquidación, del pasivo pensional, su actualización y amortización.

Doctora  
 BETTY H. PALACIOS IBARGÜEN  
 Contadora  
 Empresas Públicas de Quibdó – ESP en Liquidación  
 Quibdó (Chocó)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147694, en la cual consulta el procedimiento contable para realizar el registro del pasivo pensional bajo el entendido de que Empresas Públicas de Quibdó en Liquidación, carece de los recursos financieros que lo respaldan.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Superintendencia de Servicios Públicos ordenó mediante Resolución 000031 de 11 de enero de 2005 la toma de posesión de las Empresas Públicas de Quibdó y con Resolución SSPD-20061200040455 del 24 de octubre de 2006 ordenó su liquidación, en cumplimiento de este proceso la empresa cuantificó el monto del pasivo pensional el cual no ha sido reconocido, como tampoco ha constituido la reserva financiera actuarial que permita atender las obligaciones pensionales.

El Régimen de Contabilidad Pública señala los Principios de Contabilidad Pública a considerar en la preparación y presentación de la información contable, de los cuales el de Revelación determina:

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

De otra parte el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y sus conceptos asociados por las entidades contables públicas empleadoras y los fondos de reserva, el cual en lo relacionado con el tratamiento contable para la actualización del cálculo actuarial del pasivo pensional de la entidad contable pública empleadora en liquidación, numeral 39 determina:

*“La entidad contable pública empleadora en liquidación actualiza el valor del cálculo actuarial revelado en la información contable, para su entrega a la entidad contable pública designada en el acto administrativo que ordenó la liquidación, mediante los siguientes registros:*

*Los registros de actualización del cálculo actuarial de pensiones afectan las subcuentas de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, así: Si, en relación al cálculo actuarial registrado, se ha generado 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), según corresponda 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.*

(...)

*Los registros de actualización del cálculo actuarial de bonos pensionales afectan las subcuentas de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, así: Si, en relación al cálculo actuarial registrado, se ha generado un incremento, se debita la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db) y se acredita la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales.(...)”.*

Así mismo, el numeral 42 del mencionado procedimiento, en relación con el traslado del pasivo pensional a la entidad contable pública receptora, según acto administrativo de liquidación, determina:

*“La entidad contable pública empleadora en liquidación registra la entrega del pasivo de pensiones a la entidad contable pública designada en el acto administrativo de liquidación mediante un débito a los saldos registrados en las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones 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), según corresponda.(...)”.*

*En igual forma, traslada el pasivo pensional por bonos pensionales mediante débitos a las subcuentas 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES y créditos a las subcuentas 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db) de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES (...).*

*La entidad contable pública receptora de las obligaciones pensionales incorpora en su información contable (...) los conceptos asociados al cálculo actuarial de pensiones mediante débitos en las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda, y créditos a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras Pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones. (...)”.*

*La entidad contable pública receptora de las obligaciones por bonos pensionales incorpora en su información contable (...) los conceptos asociados al pasivo pensional mediante débitos a las subcuentas 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db) de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES y créditos a las subcuentas 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES. (...).*

*La entidad contable pública receptora del pasivo pensional debe continuar amortizando el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, reconocer el pasivo real de la nómina de pensionados y actualizar el cálculo actuarial.”.*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional señala la manera como las entidades en proceso de liquidación deben registrar la actualización del cálculo actuarial, no obstante como la entidad no ha reconocido aún valor alguno, es procedente aplicar este procedimiento para el registro del cálculo actuarial, debitando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, en las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda y acreditando las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones.

Si el cálculo actuarial corresponde a bonos pensionales el registro se realiza debitando la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db) y acreditando la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES.

Una vez emitido el acto administrativo que ordena la entrega del pasivo pensional, Empresas Públicas de Quibdó informan el valor correspondiente a la entidad receptora y procede a cancelar las cuentas relacionadas de-

bitando las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y acreditando las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db).

Además, por el pasivo pensional por concepto de bonos pensionales, debita las subcuentas 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES y acredita las subcuentas 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db) de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db) de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES.

Por su parte la entidad receptora de las obligaciones pensionales registrará los conceptos asociados al cálculo actuarial debitando las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes por amortizar (Db) según corresponda, y acreditando las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones.

Así mismo, la entidad receptora registra las obligaciones por bonos pensionales mediante un débito a las subcuentas 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db) de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES con crédito a las subcuentas 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES.

Cabe anotar que la entidad receptora debe iniciar la amortización del cálculo actuarial atendiendo al plazo previsto en las disposiciones legales, reconocer el pasivo real de la nómina de pensionados y actualizar el cálculo actuarial periódicamente.

Además, la entidad en liquidación así como la receptora en notas a los estados contables deben revelar sobre la situación particular que afecta la información contable pública por cuenta del cálculo actuarial no amortizado.

\*\*\*

## 9. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO 201010-148003 del 02-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los reintegros de vigencias anteriores por devolución de bienes y servicios efectuados por DANSOCIAL a terceros, y de los cuales la entidad no ha efectuado el correspondiente registro contable.

Doctor

JORGE ISMAEL MUÑOZ RODRÍGUEZ

Coordinador Grupo Administrativa y Financiera

Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria (DANSOCIAL)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148003 en la cual consulta cuál es el tratamiento contable que debe efectuar DANSOCIAL para registrar los reintegros de vigencias anteriores no descargados en su momento en SIF I y soportados con las notas crédito emitidas por el Banco de la República.

Es de anotar que mediante correo electrónico el doctor John Cangrejo nos informa que los reintegros corresponden a la devolución de bienes y servicios efectuados en su momento por DANSOCIAL a los terceros, y de los cuales la entidad no ha efectuado el correspondiente registro contable.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 119 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de la Medición, señala 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).

A su vez, los numerales 4 y 6 del Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales, en lo referente a los reintegros a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) señalan que:

### "4. Reintegros

*Los reintegros corresponden a los recursos consignados en las cuentas de la tesorería centralizada, originados en la restitución de fondos por parte de un beneficiario final o de la entidad contable pública, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.*

*Lo anterior implica que previamente la entidad contable pública haya registrado la disminución de los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas con la ejecución presupuestal. Esta disminución de saldos se reconoce debitando las subcuentas, de las cuentas del pasivo originadas en la obligación y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas, o las subcuentas de las cuentas de gastos, según corresponda.*

*Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, la entidad contable pública constituye un deudor a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas o, las subcuentas de las cuentas de gastos, según corresponda. (...).*

### 6. Reintegros a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN).

(...)

*En el caso de los reintegros de fondos girados en la vigencia anterior, la entidad contable pública debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Tratándose de entidades donde la DGCPTN tiene definido pagar directamente a los beneficiarios finales, debita la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, subcuenta que corresponda y acredita la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.*

*Mientras que, la DGCPTN debita las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acredita las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo. (Subrayado fuera de texto).*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los reintegros de vigencias anteriores que debe efectuar DANSOCIAL a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), se deben reconocer teniendo en cuenta si la entidad contable pública tiene definido con la DGCPTN el pago a beneficiario final o si no tiene definido el pago a beneficiario final.

Por tanto, si DANSOCIAL con la DGCPTN no tiene definido el pago a beneficiario final, y los recursos se encuentran disponibles en las cuentas bancarias de DANSOCIAL por cuanto no ha girado los recursos al tercero, se debe realizar el ajuste debitando la subcuenta y cuenta del pasivo inicialmente afectada por la obligación a favor del tercero y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta donde tiene registrado el activo o un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si los recursos fueron girados por DANSOCIAL a los beneficiarios del pago debe constituir un deudor a cargo de estos por la devolución de los bienes y servicios, debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas o la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por tratarse de un ajuste que la entidad no efectuó en vigencias anteriores. Así mismo, se debe reconocer la consignación de los recursos por parte del tercero en las cuentas bancarias de DANSOCIAL, mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Con el giro de los recursos a la DGCPTN, DANSOCIAL debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En caso de que DANSOCIAL tenga pactado el pago a beneficiario final con la DGCPTN, constituye un deudor a cargo del beneficiario del pago por la devolución de los bienes y servicios, debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo inicialmente registradas o la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Con la consignación de los recursos por parte del beneficiario del pago en las cuentas bancarias de la DGCPTN, DANSOCIAL debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

\*\*\*

**CONCEPTO 201011-148811 del 21-12-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Auditoría General de la República de ingresos por imposición de sanciones a servidores públicos.

Doctora

LUCENITH MUÑOZ ARENAS

Directora de Responsabilidad Fiscal y Jurisdicción

Auditoría General de la República

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201011-148811 en la cual consulta sobre el procedimiento a seguir con el objeto de depurar las cifras contenidas en los estados contables que no representan derechos ni obligaciones ciertas para la entidad, originadas en la incorrecta contabilización de las sanciones impuestas por la Auditoría General de la República a los servidores públicos que incumplen los requerimientos realizados en desarrollo de sus funciones establecidas en el artículo 101 de la Ley 42 de 1993.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 101 de la Ley 42 1993, establece que: *“Los contralores impondrán multas a los servidores públicos y particulares que manejen fondos o bienes del Estado, hasta por el valor de cinco (5) salarios devengados por el sancionado a quienes no comparezcan a las citaciones que en forma escrita les hagan las contralorías; no rindan las cuentas e informes exigidos o no lo hagan en la forma y oportunidad establecidos por ellas; incurran reiteradamente en errores u omitan la presentación de cuentas e informes; se les determinen glosas de forma en la revisión de sus cuentas; de cualquier manera entorpezcan o impidan el cabal cumplimiento de las funciones asignadas a las contralorías o no les suministren oportunamente las informaciones solicitadas; teniendo bajo su responsabilidad asegurar fondos, valores o bienes no lo hicieren oportunamente o en la cuantía requerida; no adelanten las acciones tendientes a subsanar las deficiencias señaladas por las contralorías; no cumplan con las obligaciones fiscales y cuando a criterio de los contralores exista mérito suficiente para ello”.*

El párrafo 280 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece respecto a las operaciones interinstitucionales que: *“...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”.*

Por su parte, el párrafo 290 dispone 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”.*

El Capítulo IX del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales, establece:

(...)

#### 7. OPERACIONES DE ENLACE

*Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la DGCPTN, de los ingresos causados por las entidades conta-*

*bles públicas y, en consecuencia, sirven en las entidades para la cancelación de los derechos originados en los ingresos. (...).*

#### 8. RECAUDOS

*Las tesorerías que recaudan los recursos por cuenta de las entidades contables públicas, en cada nivel, utilizan las operaciones de enlace (...).*

#### 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”. (Subrayado fuera de texto).*

La descripción y dinámica de las cuentas 1401-Ingresos no tributarios, 4110-No tributarios, 4720-Operaciones de enlace y 5720-Operaciones de enlace contenidas en capítulo II del Régimen de Contabilidad Pública establecen:

Cuenta 1401-Ingresos no tributarios

#### “DESCRIPCIÓN

*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.

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

1- El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.

**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".

Cuenta 4110-No tributarios

**"DESCRIPCIÓN**

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos.

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

1- La cancelación de su saldo al cierre del período contable.

**SE ACREDITA CON:**

1- Los valores causados por los diferentes conceptos.

Cuenta 4720-Operaciones de enlace

**"DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recaudos efectuados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPN), de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del nivel nacional. Incluye el valor de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPN. Tratándose de las tesorerías de la administración central del nivel territorial representa el valor de los recaudos por responsabilidades fiscales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras. En el caso de las devoluciones la contrapartida corresponde a las subcuentas 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes y 242513-Saldos a Favor de Beneficiarios.

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

- 1- El valor de los recursos recaudados por la tesorería centralizada cuyo ingreso lo reconoce otra entidad contable pública.
- 2- El valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública de la DGCPN, originados en devoluciones". (Subrayado fuera de texto).

Cuenta 5720-Operaciones de enlace

**"DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública del nivel nacional, cuyo recaudo es efectuado por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPN). Incluye el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPN. Tratándose de las entidades contables públicas del nivel territorial representa el valor de la disminución de los derechos reconocidos por responsabilidades fiscales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de derecho que se disminuye. Para el caso de las devoluciones, se utilizarán las subcuentas que correspondan de las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional.

**DINÁMICA**

**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable.
- 2- El valor de las devoluciones giradas por la DGCPN.
- 3- El valor de los recaudos en las cuentas de la DGCPN que al final del período contable no han sido reclassificados por la entidad contable pública.

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable". (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. El tratamiento contable de los valores de las sanciones impuestas por la Auditoría General de la República, teniendo en cuenta la dinámica contable definida en el Régimen de Contabilidad Pública, y que es esta entidad a quien le concierne reconocer el ingreso generado, aunque el recaudo lo realiza la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, corresponde a:

- 1.1 Reconocimiento del derecho por parte de la Auditoría General de la República.

Una vez impuesta la sanción, deberá reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411004-Sanciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

- 1.2 Recaudo del Valor de la sanción por parte de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Cuando la persona sancionada por la Auditoría General de la República realiza la consignación en las cuentas bancarias de la DGCPN, esta dirección deberá reconocer el recaudo realizado mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

- 1.3 Cancelación del derecho por parte de la Auditoría General de la República:

Una vez que la DGCPN haya recibido los recursos y previa solicitud confirme a la Auditoría General sobre tal hecho, esta última entidad deberá cancelar el derecho previamente reconocido mediante un débito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida un crédito en subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

2. Como es la Auditoría General de la República la entidad encargada de realizar el reconocimiento de los ingresos generados por la imposición de las sanciones, no se requiere efectuar un proceso de depuración contable, toda vez que al aplicar la dinámica contable, los derechos reconocidos se cancelan cuando la DGCPN informe sobre el recaudo realizado.

\*\*\*

## 10. RESPONSABILIDADES FISCALES

CONCEPTO 20102-140916 del 25-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5810</b> Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales. <b>1470</b> Extraordinarios <b>4810</b> Otros deudores <b>8361</b> Extraordinarios Responsabilidades en proceso
		2.1	
		2.2	
		2.3	
<b>Subtema</b>	2.4	Responsabilidades en proceso	
			Reconocimiento de responsabilidades fiscales, de las indemnizaciones reconocidas por la compañía aseguradora y del deducible en el pago del seguro.

Doctor  
NEFTALÍ OTAVO GARZÓN  
Profesional Universitario - Contador  
Corporación Social de Cundinamarca  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140916, en la cual pregunta por el tratamiento contable de un descargo de la subcuenta 147012-Créditos a empleados, en razón a que su saldo fue previamente eliminado de la contabilidad aparentemente por procedimientos irregulares y consulta cómo debe reconocerse tal situación, así como el deducible aplicado por la aseguradora al hacer efectiva la póliza por el siniestro.

### CONSIDERACIONES

El Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para reconocer y revelar las pérdidas o faltantes en las entidades contables públicas y los procesos de responsabilidad fiscal que deban o no iniciarse. Es así como:

El numeral 1 señala: *"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-DEUDORES DE CONTROL POR CONTRA.*

*Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora esta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta, 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia."*

Ahora bien, al recibir el pago de la indemnización por parte de la compañía aseguradora, según el numeral 2, *" (...) Si existe una diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce*

*y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, con el inicio del proceso de responsabilidad fiscal o disciplinario, contablemente procederá a registrar en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESOS y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr)."*

El numeral 4 sobre el reconocimiento en cuentas de orden por la apertura del proceso de responsabilidad fiscal, señala: *" (...) 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

Analizadas las operaciones y los registros contables planteados en su consulta, en los términos del numeral 1 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales y en aplicación del método de contabilidad por partida doble, es necesario identificar la contrapartida afectada al cancelar irregularmente el saldo de la cuenta por cobrar de cartera, con el fin de revertir esa operación y así aplicar el procedimiento de responsabilidad fiscal, según el cual debe reconocerse la pérdida debitando la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y acreditando la cuenta por cobrar que corresponda, reconociendo simultáneamente las cuentas de orden contingentes, correspondientes al registro contable de la creación de las responsabilidades internas.

Como en su consulta plantea que la entidad ha presentado la reclamación a la aseguradora, con el reconocimiento de la indemnización es necesario debitar y acreditar por el valor aceptado las cuentas de orden contingentes, y crear el nuevo derecho, para lo cual debita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

El excedente o saldo deducible del valor aceptado por la aseguradora sobre el monto de las cuentas de orden contingentes está reconocido en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, el cual se traslada a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES. De esta manera el saldo del deducible corresponde al saldo de las subcuentas 836102-Ante autoridad competente y 891521-Responsabilidades en proceso.

\*\*\*

**11. ACTUALIZACIÓN DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES SOBRE LA BASE DEL COSTO REEXPRE-**  
**SADO:** Ver concepto 200912-138059

**12 RECURSOS DE LOS FONDOS DE SALUD:** Ver conceptos 20102-141033, 20106-144358

**13. OPERACIONES REALIZADAS POR LAS INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD-IPS**

CONCEPTO 20102-140495 del 26-03-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones relacionadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS)
		2.1	<b>5808</b> Otros gastos ordinarios
		2.2	<b>1409</b> Servicios de salud
2.3		<b>8333</b> Facturación glosada en venta de servicios	
<b>Subtema</b>		Reconocimiento de glosas no subsanables en facturación de las ESE.	

Doctora  
 PATRICIA PACHÓN VANEGAS  
 Coordinadora de Cartera  
 ESE Hospital de Usme  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140495, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“En la facturación por servicios de salud que presentan las Empresas Sociales del Estado ante los diferentes pagadores se encuentra que estos realizan objeciones de glosas y específicamente para el caso de la facturación no subsanada o glosa definitiva será necesario reconocer la desaparición del derecho representado en el saldo de la cartera (...).”*

*Sin embargo en la gestión de depuración y actualización permanente y ordinaria que se realiza con el propósito de reflejar la realidad razonable de la cartera de vigencias anteriores no es claro dentro del Plan de Contabilidad Pública la cuenta contable que se debe utilizar por las siguientes razones.*

*Para el saneamiento contable que se adelantó se estableció en dicha norma una cuenta en el PATRIMONIO -3258 EFECTO DEL SANEAMIENTO CONTABLE y su dinámica es exclusiva en la aplicación de las normas expedidas sobre el tema. No obstante, en la actualidad dentro de los estados financieros se encuentran glosas definitivas de vigencias 2002 a 2008 que (...) no deberían registrarse en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que es un registro que se realiza en la actual vigencia y el impacto no se refleja en el patrimonio (utilidad o pérdida) cuenta contable que resume la cancelación de las cuentas de resultado al final del ejercicio contable.*

*Es claro que en el saneamiento contable la Contaduría estableció una cuenta específica que es acorde con la situación que conllevó a sanear en parte los estados financieros de las empresas del Estado cuyo impacto se reflejó en el patrimonio de forma correcta y concordante con las normas internacionales de contabilidad (NIC 8-12) más aún cuando en la mayoría de las entidades del Estado en forma anual no hay distribuciones de utilidades y los errores encontrados en los registros, inexactitudes en los mismos o la aplicación equivocada de una política contable pueden afectar claramente el patrimonio sin que esto tenga impacto entre la distribución de utilidades porque no la hay”.*

Por lo anterior, solicita revisión del procedimiento contable para el reconocimiento de las glosas, considerando la situación expuesta dada su materialidad y el impacto en los Estados Contables, toda vez que el saneamiento de la cartera no ha terminado y aún se encuentran registradas

glosas definitivas que no se han descargado de la cartera y que corresponden a vigencias 2002 a 2009, por cuanto el trámite con las diferentes EPS requiere de conciliación médica que no se ha adelantado y que es el documento legal para su afectación contable y posterior proceso de responsabilidad fiscal por detrimento patrimonial si lo llegara a determinar la autoridad competente.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6 del Capítulo XIII, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones relacionadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), señala en referencia al tratamiento contable de las glosas a la facturación, que *“Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud (EPS), Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS.*

*Entre las glosas más comunes se encuentran: documentos sin diligenciar o mal diligenciados, documentos enmendados, inconsistencias en los soportes anexos, cobros sin la comprobación de los derechos de usuario, falta de información estadística, errores en las liquidaciones, tarifas mal aplicadas, sumas mal realizadas, falta de la relación de pacientes, falta de documentos, prestación de servicios adicionales a los establecidos en el contrato, falta de pertinencia técnico-científica entre diagnóstico y procedimientos realizados y/o servicios prestados y documentos sin firma del paciente.*

(...)

*La glosa no pertinente es la que no se encuentra adecuadamente justificada y en este evento se formula la respuesta sustentando el rechazo.*

(...)

*Cuando la 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 otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES “Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en

*vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las glosas no subsanables deben reconocerse afectando mediante un débito la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y un crédito en 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)

\*\*\*

### CONCEPTO 20107-145557 del 13-09-10

CONCEPTO 20107-145557 del 13-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones relacionadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS).
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de las glosas a la facturación en IPS.

Doctor  
FABIO BARRERA BARÓN  
Gerente  
Hospital Occidente de Kennedy III Nivel  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-145557, relacionada con el tratamiento contable de las glosas aceptadas.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, en su artículo 4°, establece dentro de las 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; (...)”* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6 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, establece que: “Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud (EPS), Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS. (...).

*Entre las glosas más comunes se encuentran: documentos sin diligenciar o mal diligenciados, documentos enmendados, inconsistencias en los soportes anexos, cobros sin la comprobación de los derechos de usuario,*

*falta de información estadística, errores en las liquidaciones, tarifas mal aplicadas, sumas mal realizadas, falta de la relación de pacientes, falta de documentos, prestación de servicios adicionales a los establecidos en el contrato, falta de pertinencia técnicocientífica entre diagnóstico y procedimientos realizados y/o servicios prestados y documentos sin firma del paciente.* (Subrayado fuera de texto).

*Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial. (...).*

*Las glosas 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”.*

Es de anotar que lo relacionado con el tema de las responsabilidades, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece los aspectos que se deben tener en cuenta con los hechos relacionados con la consulta.

Igualmente, 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, en el numeral 3.1 establece:



*“3.1 Depuración contable permanente y sostenible. 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”.*

## CONCLUSIÓN

### Procedimiento administrativo:

De acuerdo a la Ley 298 de 1996, en su artículo 4° numeral i) corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública, por lo tanto excede a su competencia funcional pronunciarse con respecto al procedimiento administrativo.

### Procedimiento contable:

Por lo tanto las glosas se reconocen en cuentas de orden de control hasta tanto se subsanen las situaciones que les dieron origen, con la respuesta satisfactoria y oportuna a las objeciones presentadas, si a ello hubiere lugar, las cuales se deben registrar con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 891517- Facturación

glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr).

Ahora bien, para el caso de la glosa no subsanable, se debe registrar con un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-Otros gastos ordinarios y un crédito en 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 otra parte, en caso de iniciar un proceso de responsabilidad interno o por parte de la autoridad competente, la entidad debe reconocer este hecho 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 (CR).

Si como resultado de las gestiones administrativas la compañía aseguradora reconoce el pago de la indemnización, la entidad registra el derecho por el valor del fallo definitivo, 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, y de forma simultánea se cancelan las cuentas de orden donde se reconoció la responsabilidad.

\*\*\*

## 14. OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

### CONCEPTO 20102-141028 del 20-04-10

TÍTULO		1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
		2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1		Procedimiento de operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios.
		2.1	<b>1685</b>	Depreciación acumulada
		2.2	<b>3240</b>	Superávit por valorización
		2.3	<b>3208</b>	Capital fiscal
		2.4	<b>1920</b>	Bienes entregados a terceros
		2.5	<b>1925</b>	Amortización acumulada de bienes entregados a terceros
	<b>Subtema</b>			Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA S.A. ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros.

Doctor  
ALBERTO RAMÍREZ MOROS  
Gerente  
EIS CÚCUTA S.A. ESP  
Cúcuta (Norte de Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141028, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“La empresa EIS CÚCUTA S. A. ESP, entregó mediante el contrato 030 de mayo 3 de 2006 su Operación, Ampliación, Rehabilitación, Mantenimiento y Gestión Comercial de la infraestructura de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado de la ciudad de Cúcuta a la empresa Aguas Kpital S. A. ESP.*

*De acuerdo al mismo contrato se hizo entrega de todos sus bienes afectos al servicio para que fueran manejados por la empresa ope-*

*radora. En nuestra contabilidad al momento de la entrega de estos bienes se encontraban totalmente depreciados por tener edad superior a los 50 años.*

*En el año 2005 se realizó un avalúo que incrementó de forma exagerada según nuestro criterio el valor comercial de los bienes.*

*Actualmente se encuentran contabilizados en la cuenta 1920, bienes entregados a terceros (...), de acuerdo a la norma la amortización se realiza en la cuenta 1925, amortización de bienes entregados a terceros, a diciembre 31, esta amortización castiga en forma notable el estado de pérdidas y ganancias, (...) afectando negativamente nuestro patrimonio, con el agravante de que la empresa no tiene otros ingresos*

*principales que el pago mensual de la participación que recibe de parte de la empresa operadora, Aguas Kpital S. A. ESP".*

Por lo anterior, solicita autorización para no reconocer la amortización de los bienes entregados a Aguas Kpital S. A. ESP., dado que el efecto contable de su reconocimiento conlleva a que la entidad puede encontrarse en causal de disolución por disminución del patrimonio neto de la empresa.

## CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta se debe tener en cuenta la normatividad contable pública aplicable en el año 2006 para el tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados en condiciones de uso, considerando que en ese año se realizó la entrega de los bienes a la empresa Aseo Kpital S. A. ESP.

Por lo anterior, antes de la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública la doctrina contable señaló mediante el expediente 200792534, dirigido a las doctoras Gloria Patricia Díaz y Gloria Isabel Romero, profesionales universitarias del área financiera y asesoras contables del Consejo Municipal de Pereira, que *"si a criterio de la entidad, los bienes totalmente depreciados se encuentran en condiciones óptimas de utilización, podrá adelantar un avalúo técnico de acuerdo con el procedimiento establecido en la Circular Externa 060 de 2005"*.

Cabe anotar que dicha actualización no contemplaba el ajuste mensual de las valorizaciones por efecto del reconocimiento de la depreciación de los activos, sino que su reconocimiento debía afectar las subcuentas correspondientes de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIONES, por el valor del avalúo realizado, el cual debía permanecer en el cuerpo del Balance General hasta la realización de un nuevo avalúo, la enajenación del bien o su retiro.

De otra parte, con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública y hasta febrero de 2010 el criterio contable para el reconocimiento contable de los bienes totalmente depreciados fue modificado mediante el Concepto 20082-108829, dirigido al doctor Édgar Díaz Martínez, contador de la Alcaldía Local de Usaquén, en el cual se señaló que: *"no es procedente adelantar un avalúo técnico para determinar una nueva vida útil para un bien que no obstante estar totalmente depreciado, se encuentra en servicio atendiendo la relación costo-beneficio, toda vez que ello implicaría un proceso de reversión y ajuste de las cifras de los períodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación"*.

A partir de febrero de 2010 el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes totalmente depreciados prescribió por la vía doctrinaria con el expediente 200912-138808, del 2 de febrero de 2010, dirigido a la doctora Dulfary Yulima Jurado Herrera, contadora de la ESE Hospital Gilberto Mejía Mejía, del cual anexo copia, y del que se concluye que: *"los bienes que se encuentran totalmente depreciados deben valorarse a su costo de reposición o valor de realización; una vez realizado dicho avalúo la entidad debe retirar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación que se habían reconocido, para lo cual, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito a la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado"*.

*Si la entidad tiene reconocida una provisión asociada a esta clase de bienes, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Si por el contrario, la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.*

*Una vez realizado el procedimiento anterior, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos, por el valor resultante del avalúo técnico realizado, mediante un débito en la subcuenta de la cuenta co-*

*rrespondiente 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. Adicionalmente, debe estimar una nueva vida útil para el bien y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de depreciación con el fin de asociar la contribución del activo al desarrollo de las actividades propias de su cometido estatal"*.

De otra parte, considerando que los bienes fueron entregados a la empresa Aguas Kpital S. A. ESP, el numeral 1 del Capítulo XIV, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios, señala 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 o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda"*.

El numeral 2 del mismo texto normativo expresa que: *"Teniendo en cuenta que el bien continúa perdiendo capacidad operacional, la entidad contable pública debe registrar la amortización con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR)"*.

## CONCLUSIÓN

Con base en los criterios contables aplicables antes y después de la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública para el tratamiento de los bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación, se concluye que la entidad aplicó criterios contables de reconocimiento y revelación que no se ajustaban a la normatividad contable expedida por la Contaduría General de la Nación para el reconocimiento de los bienes entregados a terceros, por lo cual, para que la información contable refleje razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, se deben realizar los siguientes ajustes contables:

### 1. Retiro de los saldos existentes en el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Teniendo en cuenta que en el Grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo persisten saldos reconocidos no obstante su valor neto sea nulo, estos valores deben reversarse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y crédito en la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien totalmente depreciado.

Si la entidad tiene reconocida una valorización, debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

### 2. Retiro de los saldos reconocidos en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

La entidad debe retirar los saldos contables realizados por la incorporación de los activos en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCE-

ROS, para lo cual debe reconocer un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

### 3. Reconocimiento de ajuste por los efectos generados en los resultados por el reconocimiento de la amortización de los bienes entregados a terceros

Considerando que la entidad reconoció amortizaciones por los bienes entregados a la empresa Aseo Kpital S. A ESP afectando los resultados a través del reconocimiento de gastos por amortización desde el año 2006, se deben retirar los efectos causados por el reconocimiento de dichas amortizaciones improcedentes; en ese sentido la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 322502-Pérdida o déficit acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los anteriores ajustes deben realizarse con el objeto de retirar de la información contable de la entidad los bienes entregados a la empresa Aseo Kpital S. A. ESP reconocidos en las subcuentas y cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO cuyo valor neto es nulo, retirar el valor de los bienes reconocidos en las subcuentas de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS reconocidos por el valor del avalúo realizado en el año 2005, y ajustar los resultados obtenidos por la entidad por el reconocimiento de los gastos por la amortización de los bienes entregados.

### 4. Reincorporación de los bienes con base en un nuevo avalúo técnico

Con posterioridad al reconocimiento de los ajustes señalados en los numerales anteriores, la entidad debe incorporar nuevamente el bien a sus activos por un valor estimado, el cual puede ser el resultante de la realización de un nuevo avalúo técnico que refleje la realidad económica de los bienes de acuerdo a su ubicación, estado o capacidad operativa, para lo cual reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En ese orden de ideas, y considerando que la información contable debe reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental, la entidad debe proceder a realizar los ajustes señalados, y con posterioridad a la incorporación del bien debe estimar una nueva vida útil de los bienes entregados a Aguas Kpital S. A. ESP, y proceder a reconocer mensualmente la alícuota de amortización del derecho que posee la entidad sobre los mismos. Por lo anterior, no es posible autorizar a la entidad para que se exceptúe del cálculo de la amortización de los bienes entregados a la empresa Aguas Kpital S. A., toda vez que esto iría en contra de las normas técnicas contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública y del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Finalmente, la entidad debe revelar en notas a los Estados Contables este hecho con el fin de que los distintos usuarios de la información contable de la entidad tengan conocimiento de la situación presentada.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20104-142027 del 21-05-10

CONCEPTO 20104-142027 del 21-05-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para el reconocimiento de contratos de operación, administración y mantenimiento de sistemas de acueducto y alcantarillado, entregados a entidades del sector privado

Doctora  
ÁNGELA A. LÓPEZ ARBELÁEZ  
Contadora  
Secretaria de Hacienda  
Marinilla (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142027, en la cual nos informa que el municipio de Marinilla es propietario del Sistema de Acueducto y Alcantarillado, el cual es administrado y operado por Cohyndra S. A. ESP entidad privada, razón por la cual el municipio está realizando un proceso con dicho operador con el fin de incluir dentro de la contabilidad del municipio la contabilidad que el operador lleva por la administración del mencionado sistema. Por lo anterior consulta:

1. ¿Cuál es el plan contable que debe aplicar una empresa de servicios públicos del sector privado, que en virtud de un contrato de concesión administra recursos públicos, el plan de cuentas de la Superintendencia de Servicios Públicos o el Régimen de Contabilidad Pública establecido por la Contaduría General de la Nación?
2. ¿Un operador de Sistemas de Acueducto y Alcantarillado que administra recursos públicos está obligado a presentar informes a la Contaduría General de la Nación y a la Contraloría General de la República en virtud de los recursos que maneja?
3. En el caso de que el operador privado no esté obligado a rendir informes, ¿de quién sería entonces la obligación? ¿O esta no existe?
4. ¿Cómo se integraría la contabilidad llevada por el operador del sistema a la del municipio como propietario del sistema, dado que el plan de

cuentas aplicable para el municipio es diferente al que debe aplicar el operador, y que el Régimen de Contabilidad Pública, se encuentra limitado por el protocolo establecido para cada entidad por parte de la CGN?

Es de anotar que mediante correo electrónico, la contadora del municipio informa que el contrato para la operación, administración y mantenimiento del servicio, fue cedido por ACUANTIOQUIA al municipio en el momento en que este último adquirió el sistema de acueducto y alcantarillado.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras 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".

El numeral 4 del artículo 6° de la Ley 142 de 1994, señala que: "Cuando los municipios asuman la prestación directa de un servicio público, la contabilidad general del municipio debe separarse de la que se lleve para la prestación del servicio; y si presta más de un servicio, la de cada uno debe ser independiente de la de los demás. Además, su contabili-

dad distinguirá entre los ingresos y gastos relacionados con dicha actividad, y las rentas tributarias o no tributarias que obtienen como auto-entidades políticas, de tal manera que la prestación de los servicios quede sometida a las mismas reglas que serían aplicables a otras entidades prestadoras de servicios públicos". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula segunda del Contrato cedido por ACUANTIOQUIA S. A. al Municipio de Marinilla para la operación, administración, y mantenimiento de los sistemas de acueducto y alcantarillado en el municipio de Marinilla, celebrado por ACUANTIOQUIA ESP y el Consorcio SAGAS HYDRA (hoy CONHYDRA S. A. ESP), quien para efectos del contrato se denomina como el operador, expresa que: "El presente contrato tiene por objeto la operación, administración y el mantenimiento de los sistemas de acueducto y alcantarillado que ACUANTIOQUIA E.S.P., posee en el municipio de MARINILLA cuyas tareas encomienda en su nombre a quien en adelante actuará como operador en razón de haberle sido adjudicado este contrato".

A su vez, la cláusula cuarta del presente contrato, respecto a la remuneración del operador establece que: "El operador tendrá derecho a título de remuneración única por su gestión para la administración, operación y mantenimiento del sistema de acueducto y alcantarillado en el municipio de MARINILLA a un 10% de lo efectivamente recaudado cada mes, incluyendo el IVA 16%".

La cláusula séptima, establece como obligaciones del operador, entre otras las siguientes:

"a. Prestar eficientemente los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado a los usuarios que demanden el servicio,

(...)

f. Cobrar y recaudar oportunamente los pagos correspondientes por la prestación de los servicios y los demás conceptos".

La cláusula octava, señala como obligaciones de ACUANTIOQUIA ESP (Hoy municipio de Marinilla por efectos de la cesión), las siguientes:

"a. Entregar para su administración, operación y mantenimiento todos los componentes de los sistemas de acueducto y alcantarillado del municipio de MARINILLA, debidamente inventariados, en quien subrogan los derechos necesarios para el cumplimiento del contrato, distintos al de su propiedad.

(...)

d. Pagar al operador la remuneración convenida en la forma como se consigna en este documento".

Por su parte, el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, respecto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...).

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

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

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

A la vez, el 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 del Régimen de Contabilidad Pública en su encabezado y numerales 1 y 3, señala que:

"El procedimiento para el registro contable de las operaciones originadas en los contratos, mediante los cuales se entregan derechos para el uso o explotación, o cualquier otra modalidad de usufructo de bienes, para operar o gestionar servicios públicos, identifica los registros que debe efectuar tanto la entidad que entrega los bienes como la que los recibe.

#### 1. REGISTROS CONTABLES DE LA RECLASIFICACIÓN PARA LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA QUE ENTREGA LOS BIENES.

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 o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

(...)

#### 3. REGISTROS CONTABLES EN CUENTAS DE ORDEN POR LA ENTREGA DEL BIEN.

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 CONTRA (Cr)".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Las empresas de servicios públicos en donde no exista participación del sector público o dicha participación sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del capital social, no están obligadas a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. Por tanto, deben observar los criterios para la información contable y financiera que expida el organismo regulador de su sector.
2. Las empresas de servicios públicos en donde no exista participación del sector público o dicha participación sea inferior al cincuenta (50%), no están obligadas a presentar o reportar información a la Contaduría General de la Nación.

En lo relacionado con la obligatoriedad de las empresas de servicios públicos privadas de presentar informes a la Contraloría General de la República en virtud de los recursos públicos que manejan y dado que es un tema que no está relacionado con la interpretación de normas contables sino con las normas de control fiscal, me permito informarle que hemos dado traslado de su inquietud a la Contraloría General de la República, de conformidad con lo expresado en el artículo 33 del Código Contencioso Administrativo.

3. Respecto a la presentación de informes del operador, las empresas privadas prestadoras de servicios públicos deberán presentar los informes que solicite el organismo regulador de su sector, que para este caso corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por lo que sugerimos sea elevada tal consulta a esa entidad.
4. Por mandato del artículo 6° de la Ley 142 de 1994 y según lo prescrito por el Régimen de Contabilidad Pública, el municipio de Mariquilla debe reflejar de forma separada la contabilidad de los ingresos, costos y gastos originados en la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado de la contabilidad del municipio, dado que el operador privado presta el servicio por cuenta del municipio, y no por su

propia cuenta y riesgo. Es de anotar que esta información la deberá presentar de forma agregada para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, teniendo en cuenta que el municipio es el propietario de la infraestructura de los sistemas de acueducto y alcantarillado, la cual fue entregada a COHYNDRA S. A. para efectos de que esta última opere el servicio, el municipio deberá observar el tratamiento indicado en los numerales 1 y 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios citados en las consideraciones de esta consulta.

\*\*\*

**15. SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES POR PARTE DE LOS ENTES PÚBLICOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS:** Sobre el particular durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**16. OPERACIONES QUE SURGEN COMO CONSECUENCIA DE LOS PROCESOS DE LIQUIDACIÓN, FUSIÓN Y ESCISIÓN**

CONCEPTO 20108-146063 del 23-09-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Criterios para establecer el momento y el requisito legal a cumplir ante la Contaduría General de la Nación para que cese la obligación de reportar los informes establecidos.

Doctor  
 HERNÁN G. CASTILLO CASAS  
 Profesional Especializado  
 Subcontaduría de Centralización de la Información  
 Contaduría General de la Nación (CGN)  
 Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20108-146063 mediante la cual solicita: "(...) un concepto, pronunciamiento institucional o similar para resolver inquietudes con las entidades públicas a las que se les declara en estado de "en liquidación", a las cuales se requiere precisar a partir de cuando y el requisito legal a cumplir ante la Contaduría General de la Nación para que cese la obligación de reportarle los informes establecidos". (Subrayado fuera de texto).

Me permito atender su consulta 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 en su numeral 2 establece 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 24 del mismo texto normativo establece que: "Las entidades en liquidación deben informar oportunamente a la Contaduría General

*de la Nación la nueva situación o estado de la entidad mediante comunicación escrita, anexando el acto administrativo respectivo con el propósito de hacer la actualización respecto del "estado de la entidad" y la modificación del nombre de la entidad en el Sistema CHIP". (Subrayado fuera de texto).*

*Así mismo, seguirán reportando la información financiera, económica, social y ambiental, en la forma y términos establecidos por la Contaduría General de la Nación hasta tanto culmine dicho proceso. Para efectos de la elaboración y presentación del reporte de saldos y movimientos, los activos y pasivos deben clasificarse en la columna de Saldo Final Corriente". (Subrayado fuera de texto).*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las entidades en proceso de liquidación, una vez sus saldos contables se encuentren en ceros y hayan culminado la totalidad de las actividades, deberán enviar en forma impresa copia del acta final a la Contaduría General de la Nación para que esta proceda a inactivar la entidad en la base de datos CHIP; lo cual implica que una vez inactiva no se requiera del envío de la información contable.

\*\*\*

**17. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN FINANCIADOS CON RECURSOS REEMBOLSABLES, NO REEMBOLSABLES Y DE CONTRAPARTIDA:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**18. ACTIVIDADES REALIZADAS CONJUNTAMENTE:** Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina

**19. NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LOS QUE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA PARTICIPA COMO FIDEICOMITENTE**

CONCEPTO 20101-139348 del 01-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Útica, del giro de los recursos del Sistema General de Participaciones, al patrimonio autónomo FIA-PA en virtud del contrato de "Fiducia Irrevocable de Recaudo, Administración, Garantía y Pagos para el manejo de los recursos de los Planes Departamentales de Agua y Saneamiento".

Doctor

JAIME HERNANDO ANZOLA VASCO

Alcaldía Municipal

Útica (Cundinamarca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20101-139348, en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicarse, teniendo en cuenta que el municipio de Útica autorizó al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MAVDT), para girar directamente recursos provenientes del Sistema General de Participaciones al Patrimonio Autónomo FIA-PA, constituido en virtud del contrato de "Fiducia Irrevocable de Recaudo, Administración, Garantía y Pagos para el manejo de los recursos de los Planes Departamentales de Agua y Saneamiento".

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 3200 de 2008 expedido conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MAVDT) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), en el artículo 1° establece:

*"DEFINICIÓN. PLANES DEPARTAMENTALES PARA EL MANEJO EMPRESARIAL DE LOS SERVICIOS DE AGUA Y SANEAMIENTO - PDA. Son un conjunto de estrategias de planeación y coordinación interinstitucional, formuladas y ejecutadas con el objeto de lograr la armonización integral de los recursos, y la implementación de esquemas eficientes y sostenibles en la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico."*

Frente al Esquema Fiduciario, el artículo 27 del Decreto 3200 de 2008 contempla:

*"Dentro de los esquemas fiduciarios a los que hace referencia el presente decreto, los departamentos podrán constituir con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación al sector de agua potable y saneamiento básico y en desarrollo del artículo 12 de la Ley 1176 de 2007, un(os) Patrimonio(s) Autónomo(s) mediante la celebración o suscripción de un contrato de fiducia mercantil y/o adherir a uno previamente celebrado para el desarrollo, ejecución y financiamiento de los PDA."* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 6° del decreto mencionado define que los recursos para la formulación e implementación de los PDA, podrán provenir, entre otras fuentes, de los recursos del Sistema General de Participaciones; recursos de regalías, compensaciones y asignaciones del Fondo Nacional de Regalías y recursos propios o de libre destinación de las entidades territoriales.

Los artículos 1° y 2° del Decreto 3320 de 2008 establecen:

*"Artículo 1°. Giro de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), para agua potable y saneamiento básico. Corresponde al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial girar los recursos de la participación para agua potable y saneamiento básico del Sistema General de Participaciones, a los departamentos, municipios y distritos."*

*Artículo 2°. Destinatarios del giro directo. Cuando los departamentos, municipios y distritos lo soliciten, y previa presentación de los documentos correspondientes, el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial girará directamente los montos autorizados de los recursos que le corresponden del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, al (los) prestador (es) de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, a los patrimonios autónomos o a los esquemas fiduciarios que se constituyan para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, destinados a proyectos de inversión o aquellos destinados a subsidios, en el marco de lo establecido en la Ley 1176 de 2007, y previo el cumplimiento del procedimiento previsto en el artículo 3° del presente decreto."*

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en los incisos iniciales indica que:

*"De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria 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. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil."*

*Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo."*

*El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos fiducia-*

rios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil.”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 13 del procedimiento con relación a la constitución del patrimonio autónomo, cuando este se realiza con bienes o derechos, contempla que:

*“La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.”.*

El numeral 15 del mismo procedimiento contempla que:

*“Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la Sociedad Fiduciaria.*

*Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.”.*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario y en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso. En ese sentido, la constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previo el reconocimiento del ingreso por transferencias, el cual debió haberse efectuado debitando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 440824-Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con los informe periódicos suministrados por la Sociedad fiduciaria, el municipio debe actualizar el valor de sus derechos. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

\*\*\*

### CONCEPTO 20101-139870 del 05-03-10

CONCEPTO 20101-139870 del 05-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del aporte del municipio de Nimaima para la financiación del Plan Departamental de Aguas de Cundinamarca con recursos del Sistema General de Participaciones- (Vigencias futuras), a través de contrato de fiducia mercantil, manejados en el patrimonio autónomo FIA.

Doctora  
FLOR MARLÉN CÁRDENAS UBAQUE  
Contadora  
Alcaldía Municipal de Nimaima  
Nimaima (Cundinamarca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20101-139870, en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicarse, teniendo en cuenta que el municipio de Nimaima comprometió vigencias futuras hasta el año 2029, para aportar a la financiación del Plan Departamental de Aguas de Cundinamarca con recursos del Sistema General de Participaciones, que serán manejados en el patrimonio autónomo FIA, a través de contrato de fiducia Mercantil. A diciembre de 2009 se giraron \$175.000.000.00 para tales efectos.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

### 1.1- Vigencias futuras

El Decreto 3200 de 2008 expedido conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (MAVDT) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP), en su artículo 1º establece:

*“DEFINICIÓN. PLANES DEPARTAMENTALES PARA EL MANEJO EMPRESARIAL DE LOS SERVICIOS DE AGUA Y SANEAMIENTO - PDA. Son un conjunto de estrategias de planeación y coordinación interinstitucional,*

formuladas y ejecutadas con el objeto de lograr la armonización integral de los recursos, y la implementación de esquemas eficientes y sostenibles en la prestación de los servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico.”.

Frente al Esquema Fiduciario, el artículo 27 del Decreto 3200 de 2008 contempla:

*“Dentro de los esquemas fiduciarios a los que hace referencia el presente decreto, los departamentos podrán constituir con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación al sector de agua potable y saneamiento básico y en desarrollo del artículo 12 de la Ley 1176 de 2007, un(os) Patrimonio(s) Autónomo(s) mediante la celebración o suscripción de un contrato de fiducia mercantil y/o adherir a uno previamente celebrado para el desarrollo, ejecución y financiamiento de los PDA.”.* (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, el Decreto 3320 de 2008, mediante el cual se reglamentaron los artículos 100 de la Ley 1151 de 2007 y 13 de la Ley 1176 de 2007, en relación con el procedimiento a seguir para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP), para agua potable y saneamiento básico, establece en su artículo 3º, lo siguiente:

*“Artículo 3º. Procedimiento para el giro. Para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, al (los) prestador (es) de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo y/o a los patrimonios autónomos o a los esquemas fiduciarios que se constituyan para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico destinados a proyectos de inversión o aquellos destinados a subsidios en el marco de lo establecido en la Ley 1176 de 2007, y(sic) se establece el siguiente procedimiento:*

*1. La entidad territorial competente podrá solicitar mediante comunicación escrita firmada por su representante legal dirigida al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial -Viceministerio de Agua y Saneamiento-, el giro de los respectivos recursos, al (los) prestador (es) de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo; y/o a los patrimonios autónomos o a los esquemas fiduciarios que se constituyan para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, la cual deberá contener como mínimo lo siguiente:*

*a) Autorización para el giro de recursos, estableciéndose claramente el destinatario de los mismos y el tiempo durante el cual se aplicará esta autorización, en el formato que para el efecto establezca el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial.*

*b) Monto mensual de giro para cada uno de (los) destinatario (s) con base en los compromisos asumidos por la entidad territorial, con el (los) prestador(es) y/o con los patrimonios autónomos o los esquemas fiduciarios que se constituyan para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico destinados a proyectos de inversión o aquellos destinados a subsidios e incluyendo los compromisos de vigencias futuras asumidos con cargo a estos recursos, la anterior información deberá ser remitida en el formato que para el efecto establezca el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial el cual contendrá, como mínimo, lo siguiente, según el caso.”.* (Subrayado fuera de texto).

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) incorporó en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) las normas técnicas de las cuentas de presupuesto y tesorería, con el propósito de definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos originados en el proceso presupuestal de la entidad contable pública, para apoyar los procesos de seguimiento, control y evaluación de la gestión y la toma de decisiones de las entidades.

En relación con el tema, el párrafo 333 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) indica 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.”.*

En desarrollo de dicha norma, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, creó la cuenta 0930-VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (CR), que en su descripción establece lo siguiente:

*“Representa el valor de las vigencias futuras autorizado por los órganos competentes, y legalizado o perfeccionado por la entidad contable pública, para ser ejecutado en los presupuestos de vigencias futuras.”.*

## 2.1- Sistema General de Participaciones

En relación con los ingresos por transferencias el PGCP en el párrafo 269 establece:

*“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.”.*

### 3.1- Derechos en fideicomiso

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en los incisos iniciales indica que:

*“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria 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. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.*

*Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.*

*El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos fiduciarios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil.”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 13 del procedimiento comentado, con relación a la constitución del patrimonio autónomo, cuando este se realiza con bienes o derechos, contempla que:

*“La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...)”.*

Así mismo, el numeral 15 del mismo procedimiento contempla que:

*“Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la Sociedad Fiduciaria.*



Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.”.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

### 1.1- Vigencias futuras

Con la autorización para comprometer apropiaciones de vigencias futuras por parte del órgano competente y con el lleno de los requisitos legales vigentes, se reconoce dicha situación, registrando un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 0930-VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (CR) y un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB).

Con la incorporación de las vigencias futuras a los respectivos presupuestos anuales, se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB) y se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 0940-VIGENCIAS FUTURAS INCORPORADAS AL PRESUPUESTO (DB).

## 2.1- Sistema General de Participaciones

Cuando el Municipio conozca que el ministerio expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación por el Sistema General de Participaciones con destinación al sector de agua potable y saneamiento básico, debe registrar la transferencia debitando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 440824-Participación para agua potable y saneamiento básico, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

### 3.1- Derechos en fideicomiso

Cuando el MAVDT efectuó el giro a la Sociedad Fiduciaria, se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con los informes periodicos de la Sociedad Fiduciaria, el municipio debe actualizar el valor de sus derechos. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocida en el período contable si la hubiera. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse disminuyendo el ingreso por la utilidad previamente reconocida en el período contable hasta agotarla, y la diferencia debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

\*\*\*

## CONCEPTO 20101-140191 del 16-03-10

En el mismo sentido consultó:  
Municipio de Pajarito mediante expediente 20102-140480 del 23-03-10

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del aporte del municipio de Tibacuy para la financiación del Plan Departamental de Aguas de Cundinamarca con recursos del Sistema General de Participaciones, a través de contrato de fiducia mercantil, manejados en el patrimonio autónomo FIA.

Doctora  
MARISOL JIMÉNEZ  
Contadora  
Municipio de Tibacuy  
Tibacuy (Cundinamarca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 20101-140191 mediante la cual consulta el tratamiento contable y presupuestal que se le debe dar a los recursos del Sistema General de Participaciones, para agua potable y saneamiento básico, girados al Plan Departamental de Aguas, concretamente al Consorcio FIA.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

## CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Ley 1151 de 2007, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, señala que “La estrategia en agua

potable y saneamiento impulsará el manejo empresarial y los esquemas regionales a través de la implementación de los Planes Departamentales para el manejo empresarial de los servicios, articulando las diferentes fuentes de recursos, con un mejor control sobre la ejecución de los mismos (...)”.

En relación con el origen de los recursos para la financiación de los Planes Departamentales para el manejo empresarial de los servicios de agua y saneamiento, el artículo 91 de la misma ley establece que: “Los recursos que aporte el Gobierno Nacional a la ejecución de los planes departamentales para el manejo empresarial de los servicios de agua y saneamiento estarán condicionados al compromiso por parte de las entidades territoriales, de los recursos del Sistema General de Participaciones y de

regalías, así como de los compromisos de transformación empresarial que se deriven del diagnóstico institucional respectivo”. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al giro de los recursos del Sistema General de Participaciones sector Agua Potable, el artículo 100 de la citada ley señala que “El Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial deberá girar los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación para el sector de agua potable y saneamiento básico directamente al prestador o prestadores de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo o a los esquemas fiduciarios que se prevean para el manejo de estos recursos (...)”. (Subrayados fuera de texto).

En ese mismo sentido, el artículo 13 de la Ley 1176 de 2007 estipula que: “Los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación para el sector de agua potable y saneamiento básico se girarán directamente al prestador o prestadores de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, a los patrimonios autónomos o a los esquemas fiduciarios que se constituyan o se prevean para el manejo de estos recursos, siempre y cuando la entidad territorial competente así lo solicite y en los montos que esta señale”. (Subrayados fuera de texto).

Los citados artículos 100 de la Ley 1151 y 13 de la Ley 1176 fueron reglamentados por el Decreto 3220 de 2008, en cuyo artículo 2º se especifica que “Cuando los departamentos, municipios y distritos lo soliciten, y previa presentación de los documentos correspondientes, el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial girará directamente los montos autorizados de los recursos que le corresponden del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, al (los) prestador (es) de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, a los patrimonios autónomos o a los esquemas fiduciarios que se constituyan para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, destinados a proyectos de inversión o aquellos destinados a subsidios, en el marco de lo establecido en la Ley 1176 de 2007”. (Subrayados fuera de texto).

La cláusula 9ª del “Convenio de cooperación y apoyo financiero para la vinculación del Municipio de Tibacuy al Plan Departamental de Agua y Saneamiento, suscrito con el departamento de Cundinamarca y Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP” señala que: “Los recursos que aporta el Municipio para la ejecución de los PDA, serán administrados mediante el contrato de fiducia mercantil a través del patrimonio autónomo FIA”. (Subrayado fuera de texto).

Para efectos del reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, la Contaduría General de la Nación emitió la Resolución 585 de 2009, cuyo artículo 5º señala que:

“Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos

fiduciarios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil”. (Subrayado fuera de texto).

Tratándose de fiducia mercantil, el artículo 5º, numeral 13, de la misma Resolución, estipula que: “La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido (...)”.

La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda”.

Por su parte el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, indicando 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” y la cuenta 4408- SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, especificando que: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia recibida de la Nación para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura”. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados se concluye que los derechos que le corresponden al Municipio de Tibacuy por concepto de transferencias del Sistema General de Participaciones, se deben reconocer con un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en las respectivas subcuentas de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Los giros directos de los recursos del Sistema General de Participaciones que el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial realice al patrimonio autónomo, contabilizados previamente como derechos del municipio, se reconocen con un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Finalmente, la Contaduría General de la Nación no es competente para responder acerca del tratamiento presupuestal de los Planes Departamentales de Agua, por lo cual se da traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el estudio y respuesta sobre este tema.

\*\*\*

**CONCEPTO 20102-140364 del 16-03-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Definiciones de "Fiducia Pública" y de "Encargos Fiduciarios Públicos"

Doctora  
PIEDAD ATUESTA CEPEDA  
Contadora General  
Federación Nacional de Cafeteros de Colombia  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20102-140364 en la cual consulta las definiciones de "Fiducia Pública" y de "Encargos Fiduciarios Públicos", a la luz del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.

Adicionalmente señala:

*"(...) el Fondo Nacional del Café tiene un programa mediante el cual apoya a los cafeteros para que realicen la renovación de sus cafetales envejecidos.*

*Este apoyo consiste en cubrir los intereses que se generen en el crédito que toma el caficultor para obtener recursos que le permitan atender de manera integral la renovación de su cafetal.*

*Para el desarrollo de este programa el Fondo Nacional del Café tiene suscrito un contrato de encargo fiduciario de administración, inversión y pagos, con la Fiduciaria Bogotá S. A., cuya finalidad es el manejo por parte de la Fiduciaria de los recursos que le gira el Fondo como fuente de pago de los intereses de créditos que otorgan las entidades financieras a los caficultores para la renovación de los cafetales.*

*La dinámica de este programa indica que, la Fiduciaria tiene bajo su administración los recursos que el Fondo Nacional del Café le entrega y con ellos, constituye carteras colectivas. Posteriormente y en la medida que se generen los intereses señalados, la fiduciaria toma recursos y con ellos realiza el pago correspondiente.*

*En consecuencia, y teniendo en cuenta que este contrato contempla tanto la administración de los recursos como el pago de obligaciones a terceros, agradecemos nos confirmen cuál debe ser la correcta clasificación del mismo, a la luz de la norma objeto de esta comunicación."* (Subrayado fuera del texto).

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

De acuerdo con 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, el parágrafo del artículo 5º de la misma, señala 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).

**I. Definiciones de "Fiducia Pública" y de "Encargos Fiduciarios Públicos"**

El artículo 32 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, señala:

*"ARTICULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto (...), así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:*

*(...)*

*5º. Encargos Fiduciarios y Fiducia Pública.*

*(...)*

*Los encargos fiduciarios que celebren las entidades estatales con las sociedades fiduciarias autorizadas por la Superintendencia Bancaria, tendrán por objeto la administración o el manejo de los recursos vinculados a los contratos que tales entidades celebren. (...)*

*Los encargos fiduciarios y los contratos de fiducia pública solo podrán celebrarse por las entidades estatales con estricta sujeción a lo dispuesto en el presente estatuto, únicamente para objetos y con plazos precisamente determinados. En ningún caso las entidades públicas fideicomitentes podrán delegar en las sociedades fiduciarias la adjudicación de los contratos que se celebren en desarrollo del encargo o de la fiducia pública, ni pactar su remuneración con cargo a los rendimientos del fideicomiso, salvo que estos se encuentren presupuestados.*

*Los encargos fiduciarios y los contratos de fiducia mercantil que a la fecha de promulgación de esta ley hayan sido suscritos por las entidades estatales, continuarán vigentes en los términos convenidos con las sociedades fiduciarias.*

*(...)*

*Los actos y contratos que se realicen en desarrollo de un contrato de fiducia pública o encargo fiduciario cumplirán estrictamente con las normas previstas en este estatuto, así como con las disposiciones fiscales, presupuestales, de interventoría y de control a las cuales esté sujeta la entidad estatal fideicomitente.*

*(...)*

*Sin perjuicio de la inspección y vigilancia que sobre las sociedades fiduciarias corresponde ejercer a la Superintendencia Bancaria y del control posterior que deben realizar la Contraloría General de la República y las Contralorías Departamentales, Distritales y Municipales sobre la administración de los recursos públicos por tales sociedades, las entidades estatales ejercerán un control sobre la actuación de la sociedad fiduciaria en desarrollo de los encargos fiduciarios o contratos de fiducia, de acuerdo con la Constitución Política y las normas vigentes sobre la materia.*

La fiducia que se autoriza para el sector público en esta ley, nunca implicará transferencia de dominio sobre bienes o recursos estatales, ni constituirá patrimonio autónomo del propio de la respectiva entidad oficial, sin perjuicio de las responsabilidades propias del ordenador del gasto. A la fiducia pública le serán aplicables las normas del Código de Comercio sobre fiducia mercantil, en cuanto sean compatibles con lo dispuesto en esta ley.

(...). (Subrayado fuera del texto).

En este orden de ideas, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución No. 585 de 2009, por medio de la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP). En el artículo 5º de este texto normativo se indica que:

*“ARTÍCULO 5º. Incorporar en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública Participa como Fideicomitente, el cual quedará así:*

*De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria 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. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.*

*Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.*

*El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos fiduciarios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil.*

*Para dar cumplimiento al procedimiento contable que se señala a continuación, la entidad contable pública debe solicitar a la sociedad fiduciaria, la información suficiente para un adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos.”.* (Subrayado Fuera del texto).

## **II. Contrato de encargo fiduciario de administración, inversión y pagos cuya finalidad es la constitución de carteras colectivas por parte de la Fiduciaria para la administración y manejo de recursos que se destinen al pago de intereses sobre créditos que otorgan las entidades financieras a terceros.**

De acuerdo con las Normas Técnicas Relativas a los Grupos que Integran el Activo, los párrafos 143, 147, 152, indican que:

*“143. (...) Las inversiones representan recursos aplicados (...) 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.*

(...)

*147. Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato (...).*

(...)

*152. (...) Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”.* (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública Participa como Fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, señala que:

### **“4. FIDUCIA DE ADMINISTRACIÓN**

*Este procedimiento incluye el registro contable de la entrega de los recursos a la sociedad fiduciaria, del pago de obligaciones (...).*

### **5. ENTREGA DE RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA**

*Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria, se registran debitando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).*

### **6. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA**

*El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).”.* (Subrayado fuera del texto).

En este orden de ideas el CGC incluye la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, correspondiente a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuya descripción, de acuerdo con el CGC, indica 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.”.*

## **CONCLUSIÓN**

Para dar respuesta a su consulta cabe resaltar que el Fondo Nacional del Café fue excluido del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), de conformidad con lo expuesto en el párrafo del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, ya que el mismo no es de obligatoria aplicación para las personas jurídicas que tengan a su cargo recursos públicos, tales como los Fondos de Fomento, en cuyo caso deben aplicar las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito. Sin embargo, se proyecta la solución a la consulta así:

### **I. Definiciones de “Fiducia Pública” y de “Encargos Fiduciarios Públicos”**

De acuerdo con lo planteado en la Ley 80 de 1993 y, en su observancia, por la Resolución 585 de 2009, los contratos estatales de “Fiducia Pública” y de “Encargos Fiduciarios Públicos” son aquellos celebrados por las entidades estatales con sociedades fiduciarias autorizadas, en las cuales la entidad estatal entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes o recursos determinados, con el propósito de que esta cumpla con ellos una finalidad específica en los plazos determinados, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero.

Los Encargos Fiduciarios Públicos y la Fiducia Pública no implican la transferencia de dominio sobre bienes o recursos estatales, ni constituirán patrimonio autónomo del propio de la respectiva entidad oficial. Cabe agregar que estos contratos estatales solo podrán celebrarse con sujeción a lo dispuesto en el estatuto de contratación pública contemplado en la Ley 80 de 1993.

### **II. Contrato de encargo fiduciario de administración, inversión y pagos cuya finalidad es la constitución de carteras colectivas por parte de la Fiduciaria para la administración y manejo de recursos que se destinen al pago de intereses sobre créditos que otorgan las entidades financieras a terceros.**

La figura asociada al contrato es de una fiducia de administración, en la cual la entrega de los recursos por parte de la entidad que aplica el Régi-

men de Contabilidad Pública a la Fiduciaria, se consagra con la finalidad de ser administrados para pagar las obligaciones de terceros (pago de los intereses sobre créditos que otorgan las entidades financieras a los caficultores), entonces debe reconocerse contablemente a través de la subcuenta 142404-Encargo fiduciario - Fiducia de administración, correspondiente a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CIÓN. Por consiguiente, el registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-141943 del 18-05-10**

<b>CONCEPTO 20104-141943 del 18-05-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente. <b>1202</b> Inversiones administración de liquidez en títulos participativos.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de ISA de los contratos de administración delegada con el Ministerio de Minas y Energía, para lo cual el Ministerio entrega unos recursos que solo pueden ser usados para pagar los costos de los proyectos. Con estos recursos ISA tiene constituida una fiducia bajo la modalidad de cartera colectiva.

Doctora  
VIVIANA MARCELA GARCÍA QUIROZ  
Asistente Contabilidad  
Interconexión Eléctrica-ISA S. A. ESP  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20104-141943, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que actualmente ISA tiene unos contratos de administración delegada con el Ministerio de Minas y Energía, para lo cual el Ministerio entrega unos recursos que solo pueden ser usados para pagar los costos de los proyectos. Con estos recursos ISA tiene constituida una fiducia bajo la modalidad de cartera colectiva.

Con base en lo anterior, solicita información en el sentido de definir si estos recursos deben ser manejados contablemente como cartera colectiva o como fiducia de administración.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 3º de la Resolución 585 de 2009, por medio de la cual se modificó el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública para adoptar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, establece que: *“Conforme a las disposiciones legales vigentes, la cartera colectiva es todo mecanismo o vehículo de captación o administración de sumas de dinero u otros activos, integrado con el aporte de un número plural de personas determinables una vez la cartera colectiva entre en operación, recursos*

*que serán gestionados de manera colectiva para obtener resultados económicos también colectivos.*

*Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para realizar inversiones a través de carteras colectivas se registran debitando la subcuenta 120204-Carteras colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.*

*Para la actualización de estas inversiones debe aplicarse el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria”.*

**CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que el encargo constituido por ISA S. A. ESP con los recursos recibidos de parte del Ministerio de Minas y Energía, constituyen una cartera colectiva, y por tanto debe reconocerse en la subcuenta 120204-Carteras colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, con contrapartida en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-122600 del 16-06-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>5805 1926</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente. Financieros. Derechos en fideicomiso.
	<b>Subtema</b>			Reconocimiento de los gastos originados por la ejecución de un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos.

Doctora  
Blanca Lilia Tibocha Ochoa

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, radicada con el expediente No. 20104-142600, en la cual consulta:

*"En qué cuenta contable se registran los gastos originados por la ejecución de un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos. Agradecemos su respuesta, teniendo en cuenta que nuestra solicitud hace referencia solo a los gastos que se reconozcan para desarrollar el objeto del contrato de fiducia y no a los gastos normales para su funcionamiento, tales como las comisiones fiduciarias". (...).*

### CONSIDERACIONES

El artículo 1226 del Código de Comercio establece: *"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 fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo."* (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece en el numeral 13, 14 y 15:

*"13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO. La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.*

*Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, los bienes o recursos transferidos se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).*

*14. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA. El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.*

*Adicionalmente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuyen las cuentas de orden, para lo cual se debita la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.*

*15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO. Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.*

*Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. (Subrayado fuera de texto).*

En relación a las cuentas, en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública se describe 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."*

*"SE DEBITA*

*1. El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.*

*(...)*

**SE ACREDITA**

1. *El valor de los flujos de efectivos recibidos originados en procesos de titularización.*
2. *El menor valor de los derechos, productos de las actualizaciones.”.*

Igualmente la cuenta 5805- FINANCIEROS, señala: *“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**

Me permito manifestarle que, dado que no ha sido posible tener copia del contrato de Fiducia Mercantil específicamente señalado en la consulta, le damos respuesta en términos generales de acuerdo con las normas establecidas en la Resolución 585 del 22 de diciembre de 2009 por la que se modifica el Manual de Procedimientos incorporado el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios

en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Para los contratos de 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.

Bajo este contexto, los gastos por comisiones para el desarrollo del objeto del contrato deben reconocerse debitando la subcuenta 580526-Administración de fiducia, de la cuenta 5805- GASTOS FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando la comisión es descontada directamente de los recursos entregados en fiducia.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-142805 del 28-06-10**

CONCEPTO 20105-142805 del 28-06-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad por parte de Fiduprevisora S. A. como administradora de patrimonios autónomos de entidades públicas en liquidación de reportar información para los patrimonios constituidos antes de entrar en vigencia el procedimiento de negocios fiduciarios.

Doctor  
LUIS HERNEY ÁLVAREZ ESCARRAGA  
Jefe Oficina Contabilidad Fideicomisos  
Fiduprevisora S. A.  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20105-142805 mediante el cual consulta lo siguiente:

*“Dado que la Contaduría General de la Nación emitió el 22 de diciembre de 2009 emitió (sic) la Resolución 585, por medio de la cual se considera la Constitución de Patrimonios Autónomos por Entidades en Liquidación, por lo cual surge una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN.*

*Dado que la Fiduciaria La Previsora administra varios patrimonios autónomos provenientes de entidades públicas que estaban en proceso de liquidación, los cuales fueron constituidos en años anteriores, requerimos su colaboración en confirmarnos si la citada resolución aplica para estos negocios fiduciarios”.*

Al respecto me permito manifestarle:

**CONSIDERACIONES**

El Código de Comercio en su título XI artículos 1226, 1229 y 1233 establece que:

*“Art. 1226.- 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).

*“Art. 1229.- La existencia del fideicomisario no es necesaria en el acto de constitución del fideicomiso, pero sí debe ser posible y realizarse dentro del término de duración del mismo, de modo que sus fines puedan tener pleno efecto.”.*

*“Art. 1233 del citado código señala: “Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.”.* (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en los párrafos 34, 35, 37, 38, 40 y 42 señala:

*34. “Para efectos del sistema 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. (...).*

*35. 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.

(...)

37. Son recursos públicos los bienes, derechos y valores provenientes de impuestos, tarifas, transferencias, donaciones, participaciones, aportes, partes de capital, venta de bienes y servicios a precios de mercado y no mercado, y los definidos como tales en las normas y disposiciones legales. Estos recursos están relacionados con una estructura de presupuesto público y tienen como propósito desarrollar funciones de cometido estatal. La aplicación, transformación y acumulación de dichos recursos, bajo control de una entidad pública o privada, expresan la riqueza y representan el patrimonio público.

38. Dada la naturaleza y finalidad de las entidades del sector público, por ausencia de lucro se entiende que no pretenden obtener rendimientos económicos y financieros que aumenten el patrimonio de la entidad. (...).

40. Dado 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. (...).

(...)

42. 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.”

Desde el punto de vista contable, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la

entidad contable pública participa como fideicomitente contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 15 y 27 establece:

“15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO. Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. (...).

(...)

27. (...) A partir de la constitución del patrimonio autónomo surge una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN.

Por lo anterior, la entidad contable pública en liquidación debe garantizar que, mientras exista el patrimonio autónomo, la sociedad fiduciaria reporta información del mismo a la Contaduría General de la Nación, previo el proceso técnico de homologación al catálogo general de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.(...). (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, nos permitimos concluir:

Los patrimonios autónomos por manejar recursos públicos, actúan como una entidad contable pública emisora de información, pues controlan recursos y patrimonio públicos bajo contratos de Fiducia Mercantil con el objeto de enajenar los activos transferidos para liquidar los pasivos y contingencias de las entidades en liquidación. En consecuencia deben observar el numeral 27 de la Resolución 585 del 22 diciembre de 2009, y reportar información a la Contaduría General de la Nación, una vez adelantado el proceso técnico de homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, aunque hayan sido constituidos con anterioridad a la expedición de tal resolución y que se encuentren vigentes a la misma fecha.

\*\*\*

### CONCEPTO 20108-146710 del 05-10-10

CONCEPTO 20108-146710 del 05-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento del aporte del municipio de Calarcá para la financiación del Plan Departamental de Aguas con recursos del Sistema General de Participaciones- (Vigencias futuras), a través de contrato de fiducia mercantil, manejados en el patrimonio autónomo.

Doctora

ANA ISABEL CELIS CASTELLANOS

Profesional especializada

Municipio de Calarcá

Calarcá (Quindío)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20108-146710, en la cual comenta que con motivo de la nueva reglamentación que establece el procedimiento para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para agua potable y saneamiento básico, contenida en el Decreto 3320 de 2008, que reglamentan los artículos 100 de la Ley 1151 de 2007 y 13 de la Ley 1176 de 2007, y en particular el asignado para el pago de los subsidios a los servicios públicos domiciliarios, el municipio de Calarcá adhirió a una fiducia irrevocable de recaudo, administración, garantía y pagos y se comprometió a autorizar el giro de dichos recursos directamente al patrimonio autónomo, por lo anterior se consulta:

Teniendo en cuenta que la gestión de dichos recursos es sin situación de fondos, ¿cuál es el tratamiento contable a efectuar para dar cumplimiento con lo establecido por la normatividad? y ¿cuál es el manejo que se debe tener en la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y redistribución del ingreso?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) determina que:



*“El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, por parte de las entidades contables públicas.”.*

El numeral 12 del procedimiento ya mencionado establece que:

*“La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.”.*

*En ese sentido, el procedimiento contable considera la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por la Sociedad Fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes.”.*

En consecuencia los numerales 13 y 14 del procedimiento con relación a la constitución del patrimonio autónomo, cuando esta se realiza con bienes o derechos, contempla que:

*“La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...).”.*

#### 14. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

*“El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.”.*

Adicionalmente el numeral 29 del mismo procedimiento con relación a las revelaciones, establece:

*“En notas a los estados contables, la entidad contable pública debe revelar la siguiente información:*

- a) *En cada una de las cuentas y subcuentas de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, el monto que corresponda a encargos fiduciarios.*
- b) *Identificación de la sociedad fiduciaria.*
- c) *Objeto del negocio fiduciario.*
- d) *Modalidad del negocio: fiducia mercantil, encargo fiduciario, negocios denominados de fiducia pública y encargo fiduciario público.”.*  
*(Subrayado fuera de texto).*

De otra parte, en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS se describe en los siguientes términos:

*“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. Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios registrarán el valor liquidado que corresponde al factor aplicado a los usuarios de los estratos 5 y 6, así como a los usuarios comerciales e industriales, destinados a subsidiar los servicios públicos domiciliarios de quienes tienen derecho. De conformidad con los procedimientos para cada sector, una vez realizada la aplicación de los subsidios, el saldo corresponderá al monto que debe girarse al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso que corresponda.”.*  
*(Subrayado fuera de texto).*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se establece lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario y, en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, se generan por tanto para el municipio unos derechos en fideicomiso.

En ese sentido, con el giro de los recursos por parte del Ministerio a la fiduciaria se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previo el reconocimiento del ingreso por transferencias, el cual debió haberse efectuado debitando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 440824-Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Adicionalmente, es necesario que en notas a los estados contables se indique el objeto del patrimonio autónomo y cualquier otra información que contribuya a revelar un mayor detalle de dichos recursos.

Con la notificación del pago de los subsidios a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios por parte de la fiduciaria, se debita la subcuenta 243012-Servicio de acueducto o 243013-Servicio de alcantarillado, según corresponda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y se acredita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, previo el reconocimiento del gasto público social correspondiente, para lo cual se debió registrar un débito en la subcuentas 555009-Servicio de acueducto o 555010-Servicio de alcantarillado de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y un crédito en la subcuenta 243012-Servicio de acueducto o 243013-Servicio de alcantarillado, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

En la medida que los recursos se ejecutan sin situación de fondos no es procedente hacer uso de la subcuenta 111013-Depósitos para fondos de solidaridad y distribución de ingresos de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147067 del 26-10-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para el reconocimiento de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de COLCIENCIAS de los recursos para la constitución del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación "Fondo Francisco José de Caldas" mediante un Contrato de Fiducia Mercantil.

Doctora

PAOLA NATALIA NIETO CASTILLO

Subdirectora Financiera y Administrativa

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (COLCIENCIAS)

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147067, en la cual consulta: "¿Cuál debe ser el procedimiento y la dinámica contable para registrar los recursos transferidos por Colciencias al Fondo Francisco José de Caldas con el objeto de financiar Programas, Proyectos, Entidades o actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación de carácter específico, recursos transferidos por Colciencias en su condición de entidad aportante, en virtud de convenios especiales de cooperación celebrados con el Fondo como receptor y ejecutor de dichos recursos?".

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

La Ley 1286 de 23 de enero de 2009, transformó a Colciencias en un Departamento Administrativo, y estableció mecanismos para fortalecer el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación en el país y con tal fin creó el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación Fondo Francisco José de Caldas dependiente de Conciencias.

En cumplimiento de la ley, Colciencias suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil 623-2009 con la Fiduciaria Bogotá S. A., que indica:

**"PRIMERA.-OBJETO:** El objeto del presente contrato es la constitución de un Patrimonio Autónomo para la administración de los recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Francisco José de Caldas, en adelante el FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS, de conformidad con lo establecido en la Ley 1286 de 2009 y demás normas que la modifiquen, adicionen o reformen.". (Subrayado fuera de texto).

**"SEGUNDA.- BIENES FIDEICOMITIDOS:** EL FIDEICOMITENTE, en virtud del presente contrato, transfiere a título de fiducia mercantil a la FIDUCIARIA, la cantidad de MIL MILLONES DE PESOS (\$1.000.000.000.00) a título de aporte fiduciario, amparados en el Certificado de Disponibilidad Presupuestal 733 del 14 de octubre de 2009. PARÁGRAFO PRIMERO.- Es entendido que las demás sumas de dinero que transfiera el FIDEICOMITENTE al FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS durante la vigencia del contrato serán consideradas como ingresos con obligaciones correlativas de conformidad con las instrucciones que al respecto indique el FIDEICOMITENTE, sobre los programas, proyectos, entidades o actividades de ciencia, tecnología e innovación a los cuales serán destinados tales recursos. En consecuencia, dichas sumas no acrecentarán el aporte realizado con la celebración del presente contrato de fiducia mercantil, de que trata la presente cláusula, ni se considerarán para ningún efecto legal como aportes fiduciarios. PARÁGRAFO SEGUNDO.- De conformidad con el parágrafo

segundo del artículo 22 de la Ley 1286 de 2009 el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación Conciencias será el único fideicomitente en el presente contrato de fiducia mercantil en virtud del cual se constituye el patrimonio autónomo en el cual se administrarán los recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. PARÁGRAFO TERCERO.- Para todos los efectos legales COLCIENCIAS será el único beneficiario del FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS, en el entendido que el mismo constituye el mecanismo definido por el legislador para que el FIDEICOMITENTE cumpla las funciones que le son propias, sin perjuicio de la participación de otros entes de derecho público o privado como financiadores de proyectos específicos a través del mencionado fondo." (Subrayado fuera de texto).

**"TERCERA.- PATRIMONIO AUTÓNOMO:** El Patrimonio Autónomo constituido con ocasión de la celebración de presente contrato de Fiducia Mercantil se denominará FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS estará constituido por los bienes fideicomitados y por los demás recursos que a él ingresen. (...)". (Subrayado fuera de texto).

**"CUARTA.- SEPARACIÓN DE BIENES:** La FIDUCIARIA deberá mantener los bienes objeto de administración separados tanto de los que conforman su activo, como de los que correspondan a otros negocios." (Subrayado fuera de texto).

En relación con la normatividad contable pública, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad considera que la Información Contable Pública debe atender a unos objetivos, identificados para hacer gestión pública, control público y divulgación y cultura. En relación con el objetivo de gestión pública señala:

"87. El objetivo de Gestión Pública implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce, y de forma agregada y consolidada para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. Dicho objetivo se encuentra asociado a los límites, posibilidad y capacidad de adoptar decisiones, para ejecutar los planes y ajustar su accionar a partir de los resultados obtenidos durante un periodo determinado; en este sentido, la contabilidad pública produce la información necesaria para adelantar, entre otras, las siguientes acciones:

(...)

89. Tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión eficiente de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público, de modo que mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad.

(...)

96. *Evaluar la aplicación y destinación eficiente de los recursos en los diferentes sectores de la acción social del Estado.*"

De otra parte, el Procedimiento contable del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala:

"12. **Fiducia Mercantil:** *La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.*"

(...)

"13. **Constitución del Patrimonio Autónomo:** *La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...).*"

(...)

"15. **Actualización de los Derechos en Fideicomiso.** *Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.*

*Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.*"

Es de anotar que el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas:

"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.*"

"1424. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: *Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.*"

"2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: *Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.*"

## CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Conforme a lo señalado en la normatividad contable pública, en cumplimiento de los objetivos de la información contable esta debe satisfacer las necesidades de los usuarios de la misma, principalmente a la entidad que la produce en el análisis requerido para la toma de decisiones tendientes a optimizar la gestión eficiente de recursos, así como para el diseño y adopción de políticas en el manejo de los ingresos y del gasto público, orientados al cumplimiento de los fines del Estado.

Por lo tanto, con el fin de que la información contable relacionada con el Contrato de Fiducia Mercantil suscrito entre Colciencias y la Fiduciaria Bogotá S. A., cumpla con los objetivos de la información contable pública, el reconocimiento contable de los recursos públicos transferidos al Patrimonio Autónomo deben corresponder a lo previsto en el contrato, según el cual los divide en dos: Recursos transferidos al fideicomiso a título de aporte fiduciario como recursos propios del Patrimonio Autónomo y Recursos con obligaciones correlativas conformados por las sumas de dinero transferidas por entidades privadas y públicas dentro de las cuales se encuentra Colciencias, para cada uno de los cuales en el Régimen de Contabilidad Pública puede identificarse su tratamiento contable, así:

1. Los recursos propios del Patrimonio Autónomo constituidos en derechos en fideicomiso, deben reconocerse en la contabilidad de Colciencias debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, procedimiento que se aplicará siempre que se transfieran nuevos recursos en calidad de bienes fideicomitados al Patrimonio Autónomo, en consideración a la dinámica de nuevos aportes que para este caso se espera.

Los derechos en fideicomiso deberán actualizarse por lo menos una vez al mes, de modo que al presentar incremento este se reconocerá 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. En el evento de presentar menores valores con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Los recursos con obligaciones correlativas, en lo relacionado con los dineros de otras entidades contables públicas, deben reconocerse en la entidad que entrega los dineros a Colciencias 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 o la subcuenta y cuenta que identifique el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

Por otra parte, como la entidad aportante entrega directamente los recursos al Patrimonio Autónomo, Colciencias en su calidad de único fideicomitente debe reconocer estos recursos, para lo cual debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y al finalizar el mes, con base en la información presentada por la sociedad fiduciaria, ajustará los recursos recibidos y entregados en administración. Así mismo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en la administración de los recursos, para que esta los incorpore a su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con los recursos del presupuesto de Colciencias, entregados al Patrimonio Autónomo para desarrollar proyectos de ciencia, tecnología e innovación deberán reconocerlos 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; de igual manera con el informe periódico entregado por la Fiduciaria, Colciencias incorporará a su contabilidad el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos derivados de la administración de estos fondos.

\*\*\*

## PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES 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): Ver concepto 20103-141584

### 21. ESTRUCTURACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

CONCEPTO 20105-143054 del 22-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en subcuentas "Otros" que superan el 5% de la cuentas correspondientes a transferencias o cuentas de orden, considerando que el uso de dichas subcuentas no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de los hechos u operaciones.

Doctor  
GUILLERMO L. GONZÁLEZ VILLADA  
Coordinador Unidad Financiera  
Corporación Autónoma Regional de las Cuencas de los Ríos Negro y Nare-CORNARE  
El Santuario (Antioquia)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143054 en la cual consulta si la restricción de las subcuentas otros aplica para la subcuenta 141314-Otras transferencias, así como para las cuentas de orden.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

#### CONSIDERACIONES

El numeral 11 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con la utilización de las subcuentas "Otros", establece 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 deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente".* (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

*1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, en el siguiente sentido: "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

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que las entidades contables públicas deben emplear la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, para registrar derechos adquiridos por concepto de recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación, y que no provienen del Sistema General de Seguridad Social en Salud y del Sistema General de Participaciones. Ahora bien, si el valor reconocido en la subcuenta 141314-Otras transferencias, supera el 5% del total de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS, la entidad deberá revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de dichos saldos, y realizar la solicitud a la Contaduría General de la Nación, para que evalúe la pertinencia de crear una subcuenta específica.

Es de anotar que la restricción en la utilización de las subcuentas "Otros" es aplicable igualmente para las cuentas de orden, y en caso de que el valor de estas subcuentas supere el 5% del valor de la cuenta de orden de la cual forman parte, deberá revelarse en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de dichos saldos.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143401 del 23-07-10**

<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos .
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Comparación de estados contables de periodos intermedios.

Doctor  
HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143401 en la cual solicita conceptos sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuáles son los indicadores financieros que debe realizar una entidad contable pública y con qué periodicidad?
2. Para el caso de los balances trimestrales, ¿cómo se debe realizar su comparación con el trimestre anterior o con el año anterior?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

**1. Indicadores financieros.**

El artículo 209 de la Constitución Política de Colombia establece que "(...) La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley".

A su vez, el artículo 269 de la Carta Magna, determina que: "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas".

En desarrollo de los anteriores preceptos constitucionales, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivo 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, en relación 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".

De la misma manera, el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, la siguiente: "Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación".

Por su parte, los numerales 3.2 y 3.7 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, señalan:

**"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.*

(...)

**4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable:**

*A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable:*

<b>ACTIVIDADES</b>	<b>SITUACIONES</b>
(...) <b>5. ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN</b>	(...) 1. <u>Verificar que la información contable suministrada a la alta dirección esté acompañada de un adecuado análisis e interpretación, soportada en cálculos de indicadores de gestión y financieros, útiles para mostrar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad pública.</u> 2. <u>Construir los indicadores pertinentes a efectos de realizar los análisis que correspondan, para informar adecuadamente sobre la situación, resultados y tendencias, así como la respectiva verificación respecto de su implementación.</u> 3. Verificar que se haya analizado la información con base en los indicadores construidos. 4. <u>Establecer como política institucional la presentación oportuna de la información contable debidamente analizada.</u> 5. Verificar el cumplimiento oportuno de los plazos establecidos para el reporte de información contable a sus diferentes usuarios". (Subrayado fuera de texto).

## 2. Estados contables

El párrafo 121 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio de Período Contable establece que: *“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).

A su vez, el numeral 1 del Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que: *“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 acuerdo con lo expuesto en las consideraciones se concluye que:

1. Con respecto a los indicadores financieros que debe realizar una entidad contable pública, este despacho se abstiene de pronunciarse

dado que no es de nuestra competencia, de conformidad con lo indicado en los artículos 209 y 269 de la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993 y el literal i) de la Ley 298 de 1996 en el sentido que la pregunta realizada no se refiere puntualmente a la interpretación de Normas Técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

No obstante lo anterior, se sugiere consultar el Módulo 5 del texto “La Contabilidad Pública un instrumento para el Control Social”, elaborado por la Contaduría General de la Nación para la serie “Documentos de Consulta dentro del Plan Nacional de Formación para el Control Social a la Gestión Pública”, editado por la Defensoría del Pueblo, el cual puede consultarse en la página web [www.defensoria.org.co/red](http://www.defensoria.org.co/red).

2. Los estados contables de períodos intermedios, pueden ser elaborados de forma comparativa de acuerdo con las políticas contables y las necesidades de los usuarios internos y externos de la información contable pública.

Respecto a las fechas de comparación de los estados contables intermedios, es la entidad, de acuerdo con sus necesidades y políticas contables, la que debe definir los períodos que son objeto de comparación. No obstante, para efectos de facilitar los análisis, es aconsejable que los períodos sean equivalentes, es decir que la información preparada de forma trimestral se compare con información trimestral y la información preparada de forma anual se compare con información anual.

\*\*\*

### CONCEPTO 20108-146180 del 07-09-10

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.
		1.2	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema		Inviabilidad de modificar los soportes contables que constituyen el documento fuente, una vez realizado el registro contable. Responsabilidad de la información contable.

Doctor  
JOSÉ EUFRACIO SALINAS VIDAL

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146180, en la cual manifiesta que en el Régimen de Contabilidad Pública no se prohíbe la modificación de los comprobantes contables, por lo que los funcionarios alteran los documentos públicos contra la buena fe de los responsables de la información.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos señala en el párrafo 4, Responsables: *“Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas”*.

De otra parte el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.7 señala las pautas que los usuarios del sistema contable público deben atender para el manejo de los soportes contables, como son:

*“(…) En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.”*

(…)

*“Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.”* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos manifestar:

En desarrollo del proceso contable los soportes constituyen el documento fuente para los registros contables, los cuales compilados en cada una de las cuentas sustentan la información de los libros auxiliares y en consecuencia de los libros principales; por consiguiente los soportes deben estar en firme al momento del registro contable, de manera que cualquier modificación, si es viable, debe efectuarse con anterioridad a su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la Contabilidad.

De otra parte, es pertinente indicar que la responsabilidad por la contabilidad presentada es del Representante Legal y del Contador, quienes con la expedición de la certificación avalan la fiabilidad de la información presentada, de igual manera deberán implementar políticas institucionales

que en aplicación de los procedimientos de control interno contable, atiendan principios de moralidad e integridad para preservar los documentos contables.

\*\*\*

CONCEPTO 20109-147011 del 28-09-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos. Normas técnicas relativas a los estados, reportes e informes contables.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel de los pasivos por obligaciones laborales y de seguridad social integral de acuerdo al grado de exigibilidad con independencia de los indicadores de gestión.
2	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados. <b>2510</b> Pensiones y prestaciones económicas por pagar.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel de las cuotas partes pensionales.
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Sistema Nacional de Contabilidad Pública
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Importancia de la información presupuestal y contable

Doctora

YENNY L. ROSERO

ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147011, en la cual manifiesta:

1. ¿Es procedente reflejar en el pasivo corriente las obligaciones mayores a 360 días por concepto de cesantías con retroactividad, debido a que como se presentan, en el pasivo no corriente en la cuenta 25050202, afectan el indicador de solvencia económica generando un indicador negativo para la ESE?
2. ¿Dónde deben presentarse las obligaciones mayores a 360 días por cuotas partes de pensión, contabilizadas en la cuenta 251001, debido a que el formato de CHIP no lo acepta en el pasivo no corriente?
3. ¿Para una ESE el Presupuesto es más importante que la Contabilidad?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

### 1- Clasificación en pasivo corriente y no corriente de las obligaciones laborales.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en relación con los objetivos de la información contable determina en el párrafo 100, "Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información."

Estas características garantizan una información confiable, lograda a través, entre otras de la razonabilidad, definida en el párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública como "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).

Con respecto a la clasificación en el Balance General de las categorías en corriente y no corriente, el párrafo 370 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que el Pasivo Corriente "Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública, exigibles en un período no mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general."

El párrafo 371 del mismo texto normativo señala que el Pasivo no Corriente "Corresponde a las obligaciones derivadas de las actividades de la entidad contable pública exigibles en un período mayor a un año, contado a partir de la fecha del balance general."

Así mismo el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el capítulo II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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:

**Pasivo corriente**, Es la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 21-OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS, 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 24-CUENTAS POR PAGAR, 25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL, 26-OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS, 27-PASIVOS ESTIMADOS y 29-OTROS PASIVOS, que tienen exigibilidad inferior a un año.

**Pasivo no corriente**, Corresponde a la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 21- OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS, 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO

CO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 24-CUENTAS POR PAGAR, 25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL, 26-OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS, 27-PASIVOS ESTIMADOS Y 29-OTROS PASIVOS, cuya exigibilidad es superior a un año.”

## 2- Contabilización de cuotas partes pensionales

El numeral 10 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, en relación con el reconocimiento de los pasivos reales de cuotas partes pensionales, indica: “La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real correspondiente mediante un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas de pensiones, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.”

De otra parte el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

“2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR: Representa el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago de su pasivo pensional.”

“2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES: Representa el valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones que corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado, conforme a las disposiciones legales vigentes, y el valor pendiente de amortizar.”

## 3- Importancia del Presupuesto y la Contabilidad

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala en el numeral 31 “Desde el punto de vista conceptual y técnico, la contabilidad pública es una aplicación especializada de la contabilidad que, a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos. (...)”

Así mismo el numeral 39 indica: “La actividad y la toma de decisiones en la entidad contable pública se desarrolla conforme a la ejecución de

un presupuesto propio, un plan de inversiones, u otro similar, limitativo y, por lo general, vinculante con una instancia superior, dentro del nivel en que se encuentra ubicado. Esto implica que la gestión eficiente está centrada en la ejecución con base en principios de la función administrativa, según los planes, presupuestos y proyectos.”

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

1. La normatividad contable pública determina la estructuración del Balance General de manera que los pasivos deben clasificarse de acuerdo con la exigibilidad a partir de la fecha del balance, si es menor o igual a un año en pasivo corriente y si es superior a un año en pasivo no corriente, por lo tanto las obligaciones laborales y de seguridad social integral a cargo de la entidad contable pública, independiente del efecto en sus indicadores, deben clasificarse de acuerdo con el grado de exigibilidad con el fin de preservar y garantizar la razonabilidad de la información contable presentada.
2. Conforme al Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, el reconocimiento del pasivo real por cuotas partes pensionales se contabiliza acreditando la subcuenta 251006-Cuotas de pensiones, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS PAGAR y debitando la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Es pertinente anotar que la subcuenta utilizada, según su comunicación, es diferente razón por la cual presenta inconsistencias para el cargue de la información en el CHIP como pasivo no corriente.
3. En relación con este punto de la consulta, podemos señalar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, con propósitos especiales que no pueden excluirse tratándose de la administración financiera de la entidad contable pública, en la medida que el presupuesto es la herramienta que permite ejecutar los planes y programas a desarrollar en aras de cumplir con las funciones de cometido estatal para las cuales fue creada la entidad y la Contabilidad, aplicando normas y criterios específicos, permite generar la información relacionada con la utilización y gestión de los recursos públicos, así como satisfacer los requerimientos de información y control financiero, económico, social y ambiental.

\*\*\*

### CONCEPTO 201012-149347 del 20-12-10

CONCEPTO 201012-149347 del 20-12-10			
1	TÍTULO	1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 2.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos. Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.
	Subtema		Obligatoriedad de que los entes contables públicos presenten sus estados contables a nivel de cuenta, e inviabilidad de presentarlos a nivel de grupo.

Doctor

JOHN BAYRON ARANGO VARGAS  
Director de Contabilidad e Impuestos  
Interconexión Eléctrica S. A.-ISA

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149347, mediante la cual solicita aprobación para presentar los estados intermedios y de fin de periodo a nivel de cuenta o de grupo de cuenta.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

En los párrafos 355, 361, y 362 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), se prescribe lo siguiente:



*“355. Noción. Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables determinan los criterios para su preparación y presentación. Estos criterios se encuentran enmarcados en los propósitos, objetivos, características cualitativas, principios y normas técnicas que sustentan el SNCP, con el fin de satisfacer intereses y necesidades de los usuarios.*

(...)

361. Los estados, informes y reportes contables al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación.

362. La certificación de los estados, informes y los reportes contables de la entidad individualmente considerada indica que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; que la contabilidad se elaboró conforme a los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública y, que la información revelada refleja de forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública. La certificación de la entidad que agrega informes y reportes contables de entidades contables públicas que tienen su respectivo representante legal, indica que la base de la agregación fueron los informes y reportes recibidos y debidamente certificados y, que el proceso de agregación se efectuó de conformidad con los procedimientos definidos para el efecto. (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, el RCP en el párrafo 365 del PGCP, hace referencia a los estados contables, así:

*“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).

En desarrollo de la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables, el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del RCP, reitera 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”,* adicionando que *“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.”*

El mismo procedimiento al referirse a la estructura de los estados contables establece que estos se deben preparar de acuerdo con los criterios definidos en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables y en particular con relación al Balance General en el numeral 9, indica lo siguiente:

*“9. BALANCE GENERAL.*

*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.*

Adicionalmente el procedimiento comentado, en los numerales 10, 12 y 13, establece la misma condición de presentar a nivel de cuenta los estados de actividad financiera, económica, social y ambiental; de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Los entes contables públicos deben presentar y publicar estados contables que reflejen adecuadamente la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad, así como los resultados del desarrollo de sus actividades, de acuerdo con los criterios definidos en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables y al procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del RCP, con el fin de satisfacer intereses y necesidades de los usuarios.

La preparación y presentación de los estados contables se debe elaborar a nivel de cuenta, y la información adicional que no esté contenida en el cuerpo de los estados contables y que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad de la entidad contable pública, debe ser revelada por medio de notas.

Por lo anterior, no es posible autorizar a ISA, para presentar los estados intermedios y de fin de período a nivel de grupo. No obstante, este despacho acoge los argumentos planteados en su comunicación para efectuar dicha solicitud y los tendrá en cuenta, en el proyecto de revisión y armonización del RCP con normas internacionales, para evaluar la pertinencia de evaluar su solicitud en el RCP armonizado.

\*\*\*

## 22. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

CONCEPTO 200912-138801 del 08-02-10			
Ratifica el concepto 200912-138801 del 08-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento contable por parte de la Universidad Nacional de Colombia como administradora de la cuenta especial, del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, que sustituirá la Caja de Previsión.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>1413</b> Transferencias por cobrar. <b>1901</b> Reserva financiera actuarial.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ingresos por transferencias que tienen como destinación específica financiar el pago del pasivo pensional, en virtud de la concurrencia con la Nación
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de las operaciones internas de la Universidad Nacional de Colombia y la cuenta especial del Fondo para el pago del pasivo pensional, e inviabilidad de reportarlas como operaciones recíprocas a la CGN.

Doctor  
MOISÉS WASSERMAN  
Rector  
Universidad Nacional de Colombia  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104-142661, en la cual informa el desacuerdo de la Universidad Nacional de Colombia frente a algunos aspectos jurídicos, expuestos por la Contaduría General de la Nación en el Concepto 200912-138801 y señalando que con la promulgación de la Ley 1371 de 2009, por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional y territorial y se dictan otras disposiciones, se genera un nuevo escenario para la Universidad Nacional en cuanto al manejo del pasivo pensional por lo que se consulta lo siguiente:

1. ¿Cómo debe reportarse la información contable del fondo para el pago del pasivo pensional, es decir, debe agregarse a la información contable de la Universidad o la Contaduría creará un código diferente al asignado a la universidad?
2. ¿Cómo debe efectuarse el reconocimiento contable del manejo del fondo por parte de la universidad una vez sea liquidada la Caja de Previsión? Lo anterior en razón a que presupuestalmente la Nación seguirá apropiando los recursos como transferencias de pensiones – concurrencia nación art. 38 Ley 1151/07 y Transferencias de funcionamiento – pensiones año base.
3. ¿Cuál será el tratamiento respecto a las operaciones recíprocas?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Una vez analizadas las observaciones realizadas a nuestro Concepto 200912-138801, y teniendo en cuenta las condiciones jurídicas y la información disponible en el momento de su emisión, la Contaduría General de la Nación (CGN) se ratifica en su contenido, en particular sobre el tratamiento contable como Fondo de Reserva de la Caja de Previsión social de la Universidad Nacional. No obstante, la promulgación el pasado 31 de diciembre de la Ley 1371 de 2009, modifica sustancialmente las condiciones de la Universidad Nacional frente a su pasivo pensional.

Dentro de este nuevo contexto y teniendo en cuenta que la Universidad Nacional, pese a los distintos pronunciamientos realizados por la CGN, en ningún momento aplicó el procedimiento prescrito para los fondos de reserva, conforme a lo establecido por el Régimen de Contabilidad Pública, nos pronunciamos con relación a sus nuevos interrogantes en los siguientes términos:

#### 1.1 Tratamiento contable de entidades contables públicas que administran fondos cuentas, fondos especiales o cuentas especiales

En el artículo 2º de la Ley 1371 de 2009 por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional, contempla la creación de Fondos para el Pago del Pasivo Pensional, en los siguientes términos:

**“Artículo 2º. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional.** Las universidades objeto de la aplicación de la presente ley deberán constituir un fondo para el pago del pasivo pensional, el cual será una cuenta especial, sin personería jurídica, de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio autónomo. Los recursos y los rendimientos tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo.” (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con las funciones asignadas al fondo para el Pago del Pasivo Pensional el numeral 1 del artículo 6º de la ley indica que:

1. Sustituir a las cajas, fondos, entidades de previsión existentes en dichas universidades, o a la universidad en el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales.” (Subrayado fuera de texto).

Sobre el particular, el numeral 12 del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), al referirse a entidades contables públicas que administran fondos cuentas, fondos especiales o cuentas especiales, establece:

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

*Fondos cuentas. Se asimilan a los que normalmente están definidos como un sistema de manejo de cuentas separadas por parte de un organismo, para el cumplimiento de los objetivos contemplados en los actos de su creación, cuya administración se hace en los términos que en el mismo están señalados y con el personal de la entidad a la cual están adscritos, por tanto carecen de personería jurídica.*

(...)

*Cuenta especial. Para los propósitos de este procedimiento, este concepto se asimila al de Fondo cuenta.*

*La administración del proceso contable en las entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales se caracteriza por aspectos tales como:*

*a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y de los recursos de los fondos o cuentas que administra.*

*b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la entidad contable pública, en donde de acuerdo con la organización interna estará la dependencia encargada de la preparación de la información contable para reportarla a los diferentes usuarios que la requieran.*

*c) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.*

*d) Los Fondos Cuentas o Fondos Especiales o Cuentas Especiales tendrán los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten los diferentes usuarios de la información.”* (Subrayado fuera de texto).

## **2.1 Tratamiento contable cuando existe concurrencia en el pago del pasivo pensional.**

El artículo 7º de la Ley 1371 de 2009 prescribe lo siguiente:

*“Artículo 7º. Proyecciones y Pagos. Cada año y durante el primer semestre, la Universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el valor de las obligaciones pensionales previstas para la siguiente vigencia fiscal, con los respectivos ajustes, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de la Nación. Para efectos del pago en cada vigencia, las universidades tendrán la obligación de girar al Fondo los recursos para pensiones del año base, debidamente actualizados, una vez reciban el giro correspondiente. Las reservas pensionales existentes deberán transferirse en su totalidad al Fondo al momento de su constitución. Los demás recursos de que trata el artículo anterior se transferirán al momento de su recaudo.”*

De otra parte, el artículo 3º de la Ley 1371 determina las diferentes fuentes de financiación de los Fondos para el Pago del Pasivo Pensional, así:

*“Artículo 3º. **Financiación del Pasivo.** La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.”*

*La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992.(...)”* (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la concurrencia a cargo de la nación y a cargo de la universidad Nacional, en su comunicación nos informa que: *“(...) presupuestalmente la Nación seguirá apropiando los recursos como transferencias de pensiones – Concurrencia Nación Art. 38 Ley 1151/07 y trasferencias de funcionamiento – Pensiones año base.”*, para lo cual el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, contempla dentro de su estructura la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, cuya descripción es la siguiente:

*“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.”*

Para el reconocimiento del recaudo de los recursos destinados al pago de pasivo pensional, 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, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), determinó:

### **“8. CREACIÓN DE LA 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.*

*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.”*

## **3.1 Operaciones internas en entidades con organización del proceso contable integrado**

Sobre el particular el literal e) del numeral 12 del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Manual de Procedimientos del RCP, establece:

*“e) Si existen relaciones contables al interior de la entidad contable pública y los fondos o cuenta que administra, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.”* (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

### **1.1 Tratamiento contable de entidades contables públicas que administran fondos cuentas, fondos especiales o cuentas especiales**

La Universidad Nacional de Colombia que en virtud de la Ley 1371 de 2009, debe crear y administrar como una cuenta especial, el Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, que sustituirá la caja de previsión en el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales, debe organizar y administrar su proceso contable de acuerdo con el numeral 12 del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del

proceso contable, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Por lo cual, la responsabilidad frente a la elaboración y presentación de la información contable corresponde a la Universidad Nacional, la cual se debe preparar y revelar como una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y de los recursos de los fondos o cuentas que administra, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de la cuenta especial para el cumplimiento de sus funciones.

Como consecuencia de lo anterior, el pasivo pensional y los activos destinados para su pago deben ser reconocidos en la contabilidad de la Universidad en las cuentas 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES o cualquier otro pasivo real asumido asociado al reconocimiento de obligaciones pensionales y en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. Esto en observancia 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 (RCP).

### 2.1 Tratamiento contable cuando existe concurrencia en el pago del pasivo pensional

Para el reconocimiento de los ingresos por transferencias, que tienen como destinación específica financiar el pago del pasivo pensional en virtud de la concurrencia entre la Nación y la Universidad Nacional de Colombia, procede efectuarse la debida causación cuando se genere el

derecho cierto debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para el registro del recaudo de dichos ingresos, se debe afectar la reserva financiera actuarial 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 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

### 3.1. Operaciones internas en entidades con organización del proceso contable integrado

Para el control de las operaciones que se generen al interior de la entidad contable pública, es decir, entre otras áreas de la Universidad y el fondo o cuenta especial que administra, la Universidad debe estructurar un procedimiento interno para el manejo y control administrativo de estas operaciones en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública. En ningún momento dichas operaciones se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.

No obstante, las operaciones recíprocas del fondo, así como las de cualquier otra área administrativa u operativa de la universidad con entidad contable pública diferente a ella deben ser objeto de reporte por parte de la Universidad.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20105-142970 del 29-06-10

CONCEPTO 20105-142970 del 29-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>		Procedimiento para entrega de bienes de uso permanente sin contraprestación, teniendo en cuenta que la entidad no tiene individualizadas las propiedades, planta y equipo
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para el reconocimiento de un bien de uso permanente sin contraprestación por el valor catastral o avalúo técnico.
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	<b>3125</b> Patrimonio público incorporado. <b>3255</b> Patrimonio institucional incorporado.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Diferencia en el uso de las cuentas 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional incorporado.

Doctora  
BERTILDA ALVARADO RAMÍREZ  
Contadora Pública

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-142970 en la cual nos informa que en una Contraloría Departamental, entidad agregada a la Gobernación, la Gobernación entrega un bien de uso permanente sin contraprestación a través de un contrato de comodato. Por lo anterior, consulta:

1. ¿Qué pasa si la entidad que entrega el bien no tiene identificado en sus libros el valor del bien en forma individual?

- ¿La entidad que recibe el bien puede reconocerlo por el valor del avalúo catastral? ¿Es el avalúo catastral un soporte para determinar el valor del bien?
- ¿Cuándo se utiliza la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO y 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los numerales 1 y 2 del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen que:

*"1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.*

*(...) 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 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.*

**2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES.**

(...)

*La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:*

*a) La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.*

*b) Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora.* (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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.

*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).

*Por su parte, los numerales 3.1, 3.4, 3.5 y 4.1 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, señalan que:*

*"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.*

(...)

*3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.*

*Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.*

*3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.*

*Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.*

*Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física.*

(...)

*4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable:*

*A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable: (...) 11. Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables".* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe los siguientes grupos y cuentas, así:

31-HACIENDA PÚBLICA: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por el desarrollo de las funciones de cometido estatal, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública". (Subrayado fuera de texto).

32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios. También incluye los recursos públicos que están orientados a fomentar el desarrollo de un sector específico y las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública". (Subrayado fuera de texto).

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO: "Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore".* (Subrayado fuera de texto).

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".* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental es una entidad agregada a la Gobernación y, que por tanto lleva un proceso contable independiente, deberá aplicar el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo con el fin de reconocer el bien de uso permanente recibido sin contraprestación de la Gobernación.

Así mismo, dado que la Gobernación no tiene individualizados sus bienes, debe adelantar las gestiones administrativas que le permitan establecer el valor individual de sus bienes como lo es la elaboración del inventario físico y de los avalúos técnicos correspondientes, los cuales, con el fin evitar erogaciones significativas para la entidad, podrán ser elaborados con personal interno de la institución que cuente con la capacidad e idoneidad para su elaboración o con el apoyo de otras entidades públicas.

Una vez, realizadas estas gestiones 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 valor individual de cada bien obtenido mediante el avalúo técnico, en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que correspondan a la naturaleza de los bienes, y en caso de que se presenten diferencias registrarlas en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, luego de tener individualizados sus bienes, la Gobernación podrá proceder a retirar el bien de uso permanente sin contraprestación entregado a la Contraloría Departamental, debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique la naturaleza del bien, e igualmente debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, mediante un débito a la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. 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, la entidad de gobierno general que recibe un bien de otra entidad de gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, lo debe incorporar por el valor convenido el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico.

Por lo anterior, el valor del avalúo elaborado por la Gobernación puede ser tomado por la Contraloría Departamental si se adopta como el valor convenido en la operación, para efectos de incorporar en su contabilidad el bien de uso permanente sin contraprestación recibido de la Gobernación, y a falta de este podrá emplear el avalúo catastral siempre que considere que dicho avalúo refleja la realidad del bien. En caso contrario, deberá efectuar un nuevo avalúo, el cual, con el fin de evitar erogaciones significativas para la entidad, podrá ser elaborado con personal interno de la institución que cuente con la capacidad e idoneidad para su elaboración o con el apoyo de otras entidades públicas.

3. Las cuentas 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO y 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, deben ser empleadas por las entidades contables públicas para efectos de reconocer los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa no habían sido reconocidos y para incorporar los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general. No obstante, la diferencia entre estas dos cuentas radica en que la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, debe ser utilizada por las entidades que pertenecen al sector central de los niveles nacional y territorial, y la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, es empleada por las entidades del sector descentralizado del nivel nacional y territorial.

\*\*\*

**CONCEPTO 20106-144358 del 13-08-10**

CONCEPTO 20106-144358 del 13-08-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la entidad contable pública responsable del Fondos Local de Salud, de la información contable relacionada con los mismos, en un proceso contable integrado.

Doctor  
IVÁN MAURICIO PÉREZ SALAZAR  
Secretario de Hacienda Municipal  
Alcaldía de Medellín  
Medellín (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20106-144358 en la cual consulta cuáles son los informes contables que debe generar el Municipio de Medellín, en relación con los recursos que maneja la Secretaría de Salud, del Fondo Local de Salud. Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 48 de la Constitución Política de Colombia, promulga que: *“Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social. El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la Seguridad Social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la Ley. (...) No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella. (...)”* (Subrayado fuera del texto).

Al realizar ajustes al Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSS, teniendo como prioridad el mejoramiento en la prestación de los servicios a los usuarios, mediante la Ley 1122 del 9 de enero de 2007, se realizaron una serie de reformas en diversos aspectos, entre los cuales se encuentra el de la financiación, por ello el artículo 13 de esta ley, en relación con el flujo y protección de los recursos, expresa que:

*“(...) Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas:*

*(...)*

*b. 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 y 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 (...)* (Subrayado fuera del texto).

Con respecto a la normativa contable, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) a través de su Marco Conceptual, párrafos 34 y 35, definió la entidad contable pública como: *“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.*

*35. 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).

Respecto de los informes contables, el párrafo 364 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del RCP, expresa 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 del texto).

Con base en el sustento normativo antes considerado, la Contaduría General de la Nación (CGN), a través del *Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud*, incluido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento de los recursos administrados por los fondos de salud, con el fin de identificar el origen y destinación de tales recursos, ya que como se señala en este Procedimiento, en la introducción, *“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, 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 del texto).

Adicionalmente, el numeral 12 del PROCEDIMIENTO RELACIONADO CON LAS FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE, en relación con las Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales, expresa que:

*“Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organis-*

*mos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones. (...)*" (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

El Fondo Local de Salud del Municipio de Medellín, administrado por la Secretaría de Salud del Municipio, no es una entidad contable pública en los términos del Régimen de Contabilidad Pública, sino que se constituye como el conjunto de recursos destinados a la salud que no pueden utilizarse para fines diferentes de los establecidos legalmente, buscando con ello el cumplimiento de los objetivos contemplados en los actos de ley a través de los cuales han sido creados estos fondos, los cuales, por medio de disposiciones legales, están bajo la responsabilidad y administración de algún ente, y deben encontrarse integrados en cuentas maestras con un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, con unidad de caja al interior de cada una de ellas, para así identificar con precisión el origen y destinación de los recursos asignados al fondo.

La obligación de la entidad contable pública responsable de los fondos de salud y de la información contable relacionada con los mismos, que

gracias al desarrollo de un proceso contable integrado puede observarse y analizarse integralmente, está en permitir realizar la identificación plena y suficiente de las actividades y recursos de los fondos o cuentas que administra, por lo tanto la entidad debe mantener en los libros de contabilidad a nivel de auxiliares, el manejo de los recursos vinculados al fondo, para así garantizar la posibilidad de preparar o elaborar los informes que en ejercicio de sus funciones requieran los organismos administrativos o de control.

Cabe agregar que la Contaduría General de la Nación (CGN) no obliga a los fondos locales, distritales o departamentales de salud, que no sean considerados como una entidad contable pública, a que generen algún estado básico o consolidado, informe específico o complementario, ni reporte contable, en los términos definidos en el RCP. No obstante, la Superintendencia Nacional de Salud tiene autonomía para exigir los informes que tenga reglamentados de acuerdo con el desempeño de sus funciones, y no es potestativo de la CGN determinar si a la Superintendencia Nacional de Salud u otros organismos les asiste la razón en solicitar tales informes.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143560 del 18-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	16 Procedimiento relativo a las formas de organización y ejecución del proceso contable. Propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento del traslado de bienes de la Secretaría de Educación Departamental a las instituciones educativas del departamento sin que medie el traslado de propiedad.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	1518 Materiales para la prestación de servicios.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de los elementos a ser consumidos para la prestación de Servicios de Educación.
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	1110 Depósitos en instituciones financieras. 3105 Capital fiscal.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento de los recursos que recibe la "Institución Educativa concentración de Desarrollo Rural" del municipio de San José del Guaviare provenientes del Sistema General de Participaciones.

Doctor

JHON FREDY GIRALDO JIMÉNEZ

Profesional Universitario-Pagador

Institución Educativa Concentración de Desarrollo Rural

San José del Guaviare (Guaviare)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143560, en la cual consulta "(...) La Secretaria de Educación Departamental del Guaviare adquiere elementos que van destinados a las diferentes instituciones educativas del Departamento, pero los elementos nunca son transferidos en propiedad, o sea no (sic) la propiedad continúa en manos de la Secretaría de Educación.

Por lo anterior me permito solicitarles información sobre el registro contable que debe generarse tanto en la entidad que hace entrega del bien como en la institución educativa que recibe el mismo, tanto para elementos devolutivos como de consumo; y de igual manera el registro contable en la devolución de un bien a la Secretaría de Educación.

*Por otra parte solicito información sobre el cual (sic) de las dos entidades debe realizar el cálculo de depreciación?*

*Por último deseo información sobre el registro contable que se debe hacer respecto de las transferencias recibidas del SGP de parte de la Secretaría de Educación Departamental y Municipal. (...)*"

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

## CONSIDERACIONES

El párrafo 42 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: "Las entidades del Sector Público, definidas (...) como entidad contable pública producen información con independencia de su responsabilidad de re-



*portar 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 en el numeral 11 lo siguiente: *“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.*

(...)

*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.”* (Subrayado fuera de texto)

En el Catálogo General de Cuentas, en la descripción y la dinámica de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL expresa que *“Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.”*

SE DEBITA CON

(...)

*8- El valor de los activos trasladados a otro unidad, dentro de una misma entidad contable pública.*

SE ACREDITA CON

(...)

*8- El valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.*

## CONCLUSIÓN

1. *Registro contable que debe generarse tanto en la entidad que hace entrega del bien como en la institución educativa que recibe el mismo.*

Dado que la Institución educativa 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.

Por lo tanto, los bienes muebles e inmuebles recibidos de la Secretaría de Educación, se registran con un débito a la subcuenta que identifique el

bien mueble o inmueble, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y con un crédito a las cuentas valuativas (amortización, depreciación y provisión) y la diferencia se reconoce en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL; ahora bien para la entidad que entrega, debita las cuentas valuativas (amortización, depreciación y provisión) y acredita el valor registrado en la subcuenta o la cuenta que identifica el bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y la diferencia se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

2. *¿Quién debe realizar el cálculo de la depreciación?*

Lo anterior permite establecer que la Institución Educativa que recibe los bienes debe seguir calculando y reconociendo la depreciación de los bienes que le fueron trasladados.

3. *Registro contable en la restitución del bien.*

La entidad contable pública que restituye los bienes deberá reconocer un débito en las cuentas valuativas (amortización, depreciación y provisión) y con un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que se presente se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105 CAPITAL FISCAL; ahora bien la Secretaría de Educación reconoce un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en las cuentas valuativas (amortización, depreciación y provisión), la diferencia se reconoce en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

4. *Registro contable de los elementos a ser consumidos para la prestación de Servicios de Educación.*

En lo relacionado con aquellos bienes que adquiere la Secretaría de Educación para ser entregados a las Instituciones Educativa para ser consumidos para la prestación de servicios educativos, los reconoce con un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 15-INVENTARIOS, y con un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En el momento, en que se entreguen estos elementos a la Institución educativa, reconoce un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 15-INVENTARIOS.

Por otra parte, la Institución Educativa deberá llevar un control de los inventarios, y a su vez reconoce un débito en la subcuenta 151819-Materiales para educación de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIO, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

5. *Registro contable recibido del SGP de parte de la Secretaría de Educación Departamental y Municipal.*

Los recursos que traslada el Municipio a la Institución Educativa provenientes del Sistema General de Participaciones se registran con un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por lo tanto, la Institución Educativa deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-144938 del 07-09-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento relativo a las formas de organización y ejecución del proceso contable.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Organización y ejecución del proceso contable de acuerdo con la naturaleza y características de las instituciones educativas, e inviabilidad de que tales entidades utilicen códigos, descripciones y dinámicas diferentes de las establecidas en el RCP.

Señora  
LESTILIA HERNÁNDEZ OLIVERO  
Rectora  
Institución Educativa Mauricio Nelson Visval  
San Estanislao (Bolívar)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20107-144938, en la cual consulta:

1. *¿El ente territorial puede utilizar unos códigos contables diferentes a los del Régimen de Contabilidad pública?*
2. *A nivel territorial pueden brindarnos a los rectores orientación al respecto?*

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

### CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es necesario referirnos a los elementos planteados en su comunicación, en el sentido en que los funcionarios que manejan la Unidad de Planeamiento Educativo de la Secretaría de Educación Departamental, orientan a la Institución Educativa para que utilicen códigos contables para el reconocimiento de los ingresos y gastos, diferentes a los definidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

De otra parte, el capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), respecto al procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, establece que: *“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, estas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:*

1. *Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.*
2. *Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.*

3. *Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.*
4. *Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.*
5. *Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.*
6. *Formas alternativas de organización contable.*

### CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones nos permitimos concluir:

No obstante que es potestativo de la entidad territorial, de acuerdo con su naturaleza y características, establecer la forma de organizar y ejecutar su proceso contable con el fin de atender su requerimientos y necesidades de información, lo cual le permite definir los mecanismos y estructuras como puede obtener la información necesaria para desarrollar su contabilidad, debe atemperarse a lo regulado en el RPC., de tal manera que la información que se produzca, revele la verdadera situación financiera, y contenga las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En ese sentido, la entidad territorial, en su calidad de responsable de la agregación y reporte de la información de las instituciones educativas a la Contaduría General de la Nación, debe establecer los métodos y parámetros para cumplir con su obligación de reporte, de tal manera que para el registro a nivel documento fuente y estructuración de los estados contables básicos, es obligatorio usar los códigos descripciones y dinámicas del Catálogo General de Cuentas.

\*\*\*

## 23. ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCAN CAMBIOS DE REPRESENTANTE LEGAL

CONCEPTO 200912-138622 del 03-02-10			
1	TÍTULO	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	Tema	1.1	Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal.
	Subtema	1.1.1	Consideraciones sobre las acciones a seguir cuando se produce cambio de representante legal en la entidad sin que se elabore el informe contable como parte del acta de gestión.
2 3	TÍTULO	1. 2.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	Tema	1.1	<b>5810</b> Extraordinarios.
		1.2	<b>8361</b> Responsabilidades en proceso.
		2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales.
Subtema		Reconocimiento y revelación de responsabilidades fiscales originadas por el giro de cheques sin ningún tipo de soporte.	

Doctor  
VIRGILIO ORDÓÑEZ GONZÁLEZ  
Contador Municipal  
Villagómez (Cundinamarca)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138622, en el cual consulta sobre el proceso de depuración de saldos en las cuentas bancarias del Municipio, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

1. Ausencia de empalme y entrega por parte de la administración anterior.
2. Cheques girados en diciembre/2007, sin ningún tipo de soporte, por lo tanto no han sido reconocidos contablemente.
3. Actualmente cursa investigación por parte de autoridades competentes.

### CONSIDERACIONES

Para atender los puntos 1 y 2 de su consulta, debemos remitirnos a lo establecido en el numeral 1 del Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

*"El informe contable que se debe elaborar cuando se produzcan cambios de representante legal en las entidades contables públicas 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) Lostemas contables específicos acordados entre las partes, para ser entregados con posterioridad." (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el numeral 3 del "Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación" adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, dispone que con el propósito de lograr una información contable con características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar los siguientes elementos, dentro de los cuales citamos:

#### *"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 contexto).*

Así mismo, el numeral 3.7, del mismo texto normativo en relación con los soportes documentales, señala: *“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 señalan las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, el numeral 3.8. concerniente a las conciliaciones de información, expresa: *“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).*

De otra parte, el numeral 1 del Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que trata sobre el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales indica 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, (...)” (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, describe las siguientes cuentas:

*“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. (...)”.*

*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.”*

*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.”*

*8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR): “Represente el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 83-Deudoras de control.”*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones se concluye que:

La entidad contable deberá realizar todas aquellas acciones de carácter administrativo necesarias para obtener los documentos soportes idóneos que den cuenta de los recursos utilizados y proceder a reconocer contablemente, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en las cuentas y subcuentas correspondientes. Para el efecto, el Representante legal deberá expedir los actos administrativos que viabilicen las investigaciones pertinentes.

De otra parte, teniendo en cuenta que en el momento en que se realizó el cambio de representante legal no se elaboró el informe contable como parte del acta de gestión, tal como lo establece la normatividad vigente, y por lo tanto no se dejó evidencia de las partidas pendientes de conciliar, la entidad contable pública deberá adelantar las acciones administrativas necesarias a efecto de depurar la información contable, teniendo en cuenta los procedimientos contenidos en la Resolución 357 de 2008.

Ahora bien, atendiendo al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, del que trata el Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se procederá a retirar de los saldos contables el valor de los cheques girados de los cuales no exista soporte, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Simultáneamente, la entidad contable pública reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361- RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

\*\*\*

**PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE**

**23. PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO CONTABLE Y DE REPORTE DEL INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN A LA CGN**

CONCEPTO 200911-137381 del 08-01-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>3255</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN. Patrimonio Institucional Incorporado.
	<b>Subtema</b>		Procedimiento para el reconocimiento adecuado (Sg inventario) de propiedades, planta y equipo cuyo costo y depreciación se encontraba registrado de forma global, y reconocimiento de avalúos por valores superiores a lo registrado en libros.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los Gastos Relacionados.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE Hospital San Juan de Dios de los recursos que posee en el FONPET.

Doctor  
JAIME ANDRÉS HOYOS GIRALDO  
Contador  
ESE Hospital San Juan de Dios  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137381, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La entidad no poseía un inventario real de activos, y de conformidad con la información suministrada por correo electrónico se tenía un valor global de los activos fijos y de la depreciación, razón por la cual se realizó un inventario físico con el fin de determinar qué activos poseía y la depreciación real de los mismos. No obstante, en desarrollo de esta labor se encontraron activos que por su antigüedad no fue posible encontrar su costo y fecha de adquisición para determinar su vida útil. Por tanto, consulta ¿cuál es el procedimiento a realizar en este caso, dado que pueden existir bienes que se encuentran totalmente depreciados?

Así mismo, en desarrollo del inventario se encontró una diferencia en la valorización de estos bienes, dado que el inventario realizado generó un mayor valor respecto a la valorización registrada en la contabilidad. Por lo anterior, consulta ¿cuál es el tratamiento contable de esta diferencia?

2. También consulta ¿cuál debe ser el registro contable de los recursos que la entidad tiene en el FONPET, dado que nunca se han registrado en su balance?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

**1. Propiedades, planta y equipo**

**1.1. Costo histórico y depreciación registrada en forma global**

El Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, establece lo siguiente:

**“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.*

(...)

**3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones**

*Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.*

**3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas**

*Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.*

*Relacionado con los bienes que sean identificados e incorporados al proceso contable como consecuencia de la depuración de la información contable, es preciso observar que en adelante los nuevos cálculos y registros contables de depreciación y actualización del valor de los bienes tendrán en cuenta la nueva vida útil calculada en la toma física.” (Subrayado fuera de texto).*

(...)

**4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable**

*A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable: (...) 11. Rea-*

lizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables”.

## 2. Pasivo pensional

### 2.1. Registro de los recursos consignados en el FONPET

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, 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.*

*(...) 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).*

*Por lo tanto, las entidades territoriales deben reconocer y revelar en su información contable los recursos que tienen como reserva para el pago del pasivo pensional a su cargo en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), garantizando la actualización en pesos de las unidades Fonpet. Para el efecto utilizan la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.*

*(...)*

*Igualmente, deben reconocer los gastos que demande la administración de dichos recursos, mediante un débito a la subcuenta 580526-Administración de fiducia, de la Cuenta 5805-FINANCIEROS, y un crédito a la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. Para el efecto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, establecerá los procedimientos administrativos tendientes al suministro oportuno de la información que se requiera”.*

## CONCLUSIÓN

### 1. Costo histórico y depreciación registrada en forma global

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad 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 a la naturaleza de los bienes. Debe tenerse en cuenta que los valores globales de la valorización se eliminan contra su respectivo superávit por valorización. Dado que, según su consulta, el avalúo de los bienes resulta superior a las cifras del balance general, esta diferencia se reconoce en la subcuenta respectiva, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En la toma física del inventario se debe determinar la vida útil restante de los bienes para efectos de continuar calculando y reconociendo contablemente el proceso de depreciación.

### 2. Registro de los recursos consignados en el FONPET

Para efectos de registrar los recursos consignados en el FONPET, las entidades territoriales deben proceder a aplicar 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 RCP.

No obstante lo anterior, es pertinente que verifique con la Dirección General de la Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, si la ESE Hospital San Juan de Dios posee recursos en el FONPET, en el entendido que, actualmente, solo las entidades territoriales del orden central poseen recursos en dicho Fondo.

\*\*\*

## CONCEPTO 20101-139559 del 02-02-10

CONCEPTO 20101-139559 del 02-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de que coincidan los saldos de las cuentas de propiedades, planta y equipo con el valor revelado por el software que administra los inventarios de bienes.

Doctora  
ANA MARÍA DOMÍNGUEZ  
Contadora Pública

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20101-139559 en la cual solicita concepto técnico respecto a si el saldo de las cuentas 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO; 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA; 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN; y 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, que por \$14.125.860.000 tiene registrados la entidad, debe coincidir con el valor revelado según el software que administra los inventarios, los cuales están por \$19.265.458.500. Aclara en su comunicación que este software incluye activos de menor cuantía que han sido depreciados en su totalidad en la contabilidad, o que habían sido reconocidos como gasto por cuanto su costo fue inferior a 0.5 salarios mínimos mensuales legales vigentes. Al respecto me permito informarle:

## CONSIDERACIONES

El numeral 3.19. 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: “Dada la visión sistémica de la contabilidad (...) las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades públicas, no podrá exigirse que la totalidad de la información que administre una determinada dependencia también se encuentre registrada en la contabilidad.” (Subrayado fuera del texto).*

Sin embargo, el numeral 3.7. del mismo texto normativo, en relación con 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. (...)”.* Y el numeral 3.8. del mismo texto normativo, 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.”*

Ahora bien, el numeral 14 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala: "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."

Adicionalmente, el numeral 17 del mismo procedimiento, indica 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. (...)".

## CONCLUSIÓN

Si las bases de datos administradas en dependencias o áreas diferentes a la contable no están predefinidas como soporte contable, y sus propósitos son meramente administrativos o de control, el saldo de las cuentas correspondientes al grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, no necesariamente debe coincidir con aquel valor revelado por el software que administra el inventario de los bienes muebles de la entidad.

Lo anterior teniendo en cuenta que el software administrativo y de control que posee la entidad, incluye el saldo de bienes muebles que no necesitan reconocerse en la contabilidad como parte de la propiedad, planta y equipo, tales como valores asociados a los activos de menor cuantía, que para el año 2009, acorde con el instructivo No. 6. emitido por la Contaduría General de la Nación, son aquellos activos cuyo valor de adquisición fue por una suma inferior o igual a un millón ciento ochenta y ocho mil ciento cincuenta (\$1'188.150.00); y/o los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, es decir, aquellos cuyo valor de adquisición en el 2009 fue igual o inferior a doscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cincuenta pesos (\$248.450.00).

No obstante, cabe agregar que la entidad siempre debe contar con los documentos idóneos soporte de sus registros contables, para que la información revelada en los estados contables sea susceptible de verificación y comprobación. Adicionalmente, como parte de los procedimientos de control interno, se deben realizar conciliaciones permanentes para contrastar y ajustar, si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad y los datos que tienen las diferentes dependencias.

\*\*\*

### CONCEPTO 20101-139560 del 26-02-10

CONCEPTO 20101-139560 del 26-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>16 8390</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN. Propiedades, planta y equipo. Otras cuentas deudoras de control.
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de vehículos inservibles o que no se encuentran en condiciones de uso, y que no cuentan con la documentación que le permita a la entidad conocer su procedencia o propietario.

Doctor

JORGE MARIO NEIRA NIÑO

Coordinador Grupo Muebles y Servicios Administrativos

Procuraduría General de la Nación

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20101-139560 en la cual nos informa que: "Debido a la problemática que se presenta en nuestra institución por encontrarse en nuestras instalaciones algunas chatarras de vehículos que no poseen documentación alguna que pueda determinar su procedencia o su propietario, muy comedidamente solicitamos su asesoría para que conozcamos el mecanismo que nos permita incorporarlos a nuestros inventarios para posteriormente proceder a su remate por chatarra".

Al respecto me permito informarle:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 311 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, 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". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL en el siguiente sentido: "Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control".

Por su parte, 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, 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".

## CONCLUSIÓN

Para el caso de los vehículos que se encuentran en condiciones de uso y que no cuentan con la documentación que le permita a la entidad conocer su procedencia o propietario, se deben adelantar las gestiones

administrativas correspondientes para establecer su propiedad de conformidad con lo establecido en la Resolución 357 de 2008, si como resultado de estas gestiones se establece que son de su propiedad debe incorporarlos en la contabilidad mediante un débito a la subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, para el caso de los vehículos inservibles deben reconocerse en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y como contrapartida la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, hasta tanto como resultado de la gestión administrativa se decida su destino final.

\*\*\*

### CONCEPTO 20101-140013 del 03-03-10

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración contable de depósitos en instituciones financieras del 2006 al 2007, teniendo en cuenta que no se realizaron las respectivas conciliaciones bancarias.

Doctor  
CARLOS JULIO CUEVAS

#### ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicado con el número 20101-140013, en el cual consulta sobre el proceso que debe adelantar para conciliar una cuenta bancaria desde el año 2006 hasta el 2007, teniendo en cuenta que no se realizaron las respectivas conciliaciones bancarias, tal como se evidencia en el informe de gestión entregado en el momento del empalme.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El numeral 3 del "Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación" adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, dispone que, con el propósito de lograr una información contable con características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, entre otros, 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. (...)*

*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 contexto).*

Así mismo, el numeral 3.7, del mismo texto normativo, en relación con los soportes documentales, señala: *"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." (Subrayado fuera de contexto).*

Por su parte, el numeral 3.8. concerniente a las conciliaciones de información, expresa: *"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 contexto).*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, 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, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran.

Así las cosas, la entidad contable deberá tener en cuenta que el proceso de depuración contable es permanente y por tanto debe continuar adelantando las acciones de carácter administrativo necesarias para obtener los documentos soportes idóneos que den cuenta de los recursos especialmente los depósitos en instituciones financieras para proceder a reconocer contablemente, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y que la información pueda ser verificable y comprobable.

Compete a la entidad, por tanto, hacer la conciliación con base en los criterios técnicos de mayor uso, atendiendo a lo previsto en la Resolución 357 de 2008.

\*\*\*

### CONCEPTO 20102-141078 del 10-03-10

CONCEPTO 20102-141078 del 10-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración contable por parte de la Secretaría de Transporte y Tránsito del municipio de Girardota de derechos incorporados por concepto de multas de tránsito.

Doctor  
RUBIEL DE JESÚS ZULETA CARMONA  
Secretaría de Transportes y Tránsito  
Municipio de Girardota  
Girardota (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 20102-141078, en el cual consulta si puede depurar de oficio por parte de la Secretaría, o a través del comité de saneamiento (sic) contable, la cartera morosa por las multas prescritas porque después de tres (3) años no se ha podido cobrar, y aquellas en las que en la orden de comparendo no figuran nombres, direcciones y teléfonos de los infractores dado que no fue posible ubicar tales datos por el agente de tránsito en el momento de la falta. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia en los artículos 209 y 269 establece:

*“(…) 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.*

(…)

*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”.*

La Ley 1066 de 2006 “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, con referencia a las funciones de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva de las rentas a caudales públicos, señala lo siguiente:

**Numeral 1 del artículo 2°. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR.**  
*“Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la enti-*

*dad 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”.*

**El parágrafo 2° del artículo 5°. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS.** Establece 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).

Y el **Artículo 8°**, Modificó el inciso 2° del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual quedó así:

*“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”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 820 del Estatuto Tributario, establece que: *“Los administradores de Impuestos Nacionales quedan facultados para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes. Para poder hacer uso de esta facultad deberán dichos funcionarios dictar la correspondiente resolución, allegando previamente al expediente la partida de defunción del contribuyente y las pruebas que acrediten satisfactoriamente la circunstancia de no haber dejado bienes.*

*Podrán igualmente suprimir las deudas que no obstante las diligencias que se hayan efectuado para su cobro, estén sin respaldo alguno por no existir bienes embargados, ni garantía alguna, siempre que, además de no tenerse noticia del deudor, la deuda tenga una anterioridad de más de cinco años. (…)*” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 159 de la Ley 769 de 2002. **CUMPLIMIENTO**, establece que: *“La ejecución de las sanciones que se impongan por violación de las*

normas de tránsito, estará a cargo de las autoridades de tránsito de la jurisdicción donde se cometió el hecho, quienes estarán investidas de jurisdicción coactiva para el cobro, cuando ello fuere necesario y prescribirán en tres años contados a partir de la ocurrencia del hecho y se interrumpirá con la presentación de la demanda”.

Por su parte, el párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que: “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.

Así mismo, el numeral 3.1 del Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)”.

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 u 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).

Finalmente, el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras, la siguiente: “Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye que no es viable que la Contaduría General de la Nación en el marco de sus competencias conceptúe sobre la posibilidad jurídica de sanear de oficio la cartera, y las multas en cuyo orden de comparendo no figuran nombres, direcciones y teléfonos de los infractores, teniendo en cuenta que el castigo de deudores procede cuando así lo decide la entidad de acuerdo a políticas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno, definidos en concordancia con las normas superiores que reglamentan la administración de cartera y la legislación que regula la prescripción.

No obstante lo anterior, una vez se cumpla con la reglamentación interna, con el marco normativo aplicable a la prescripción y a las causales para depurar las cifras y datos contenidos en los estados contables, si se establece que la información contable pública no refleja razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental por causa de los derechos incorporados a la contabilidad pero que están prescritos o inciertos, la entidad debe proceder a su depuración.

\*\*\*

## CONCEPTO 20102-140494 del 11-03-10

CONCEPTO 20102-140494 del 11-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración de depósitos en instituciones financieras, teniendo en cuenta que no existen realmente en bancos y que se encuentran reconocidos contablemente.

Doctora  
CLAUDIA CALDERA MIRANDA  
Contadora  
Alcaldía de Planeta Rica  
Planeta Rica (Córdoba)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20102-140494 en la cual consulta el procedimiento contable a seguir para depurar una cuenta bancaria que no existe realmente en bancos y que se encuentra reconocida contablemente. Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 3.1 y 3.7 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, en relación con la Depuración contable permanente y sostenibilidad, y los soportes documentales, señala que:

“3.1 (...) 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.

(...) 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 u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

(...) En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.7 (...) 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."

Por su parte, los párrafos 141 y 282 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con las Normas Técnicas, señalan que:

"141. (...) 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.

(...)

282. (...) 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 del texto).

De otra parte, los numerales 1 y 4 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, indican que:

"1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA. En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos (...), con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva (...), del grupo 11-EFECTIVO (...).

(...)

4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL. Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor corres-

pondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina (...).

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."

En este orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), describe las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: "Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. (...)".

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."

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."

## CONCLUSIÓN

Cuando se revelan valores en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, que no corresponden a fondos disponibles para la entidad por no existir un depósito en alguna institución financiera, la entidad contable pública debe adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras reveladas en los estados, informes y reportes contables, asociadas a valores que no representan recursos y que están afectando la situación patrimonial de la entidad.

Del caso expuesto pueden desprenderse dos situaciones. En primer lugar, es posible que los valores que se reconocieron contablemente no correspondan a un depósito de la entidad en alguna institución financiera, es decir, contablemente se refleja un activo que no hubiese existido o administrado la entidad. Por lo tanto, el reconocimiento contable de la depuración para esta circunstancia, es un débito a la subcuenta 581003-Ajustes o mermas sin responsabilidad, correspondiente a la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, por presentarse una situación de carácter extraordinario como lo es la reducción del Patrimonio Público vía disminución de los activos que se reflejaron contablemente pero que no existen realmente, y la contrapartida es un crédito a la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En segundo lugar, es posible que los fondos asociados al depósito reconocido contablemente hubiesen existido efectivamente, pero a la fecha no se encuentran en tales cuentas y pese a que se reflejan en la información contable pública, la institución financiera no cuenta con los fondos a favor de la entidad pública responsable de los mismos. Una vez se realicen todas las acciones administrativas, jurídicas y legales pertinentes, la entidad debe proceder a retirar de los saldos contables el valor de los faltantes de fondos con un débito a la subcuenta 581006-Pérdidas en Siniestros, correspondiente a la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, y la contrapartida es un crédito a la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y simultáneamente, reconocer la contingencia e inicio del proceso de responsabilidad, mediante un débito a la subcuenta 836101-Internas, o la 836102-Ante autoridad competente, correspondientes a la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, según corresponda y con un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, correspondiente a la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cabe agregar 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

realizarse registros contables de aquello que no se encuentra debidamente soportado.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-140411 del 15-03-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para la depuración contable por parte del Hospital Universitario de la Samaritana de los recursos del fondo de cesantías.

Doctor

GUILLERMO SIERRA PENAGOS

Subdirector de Contabilidad

Hospital Universitario de la Samaritana

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140411, mediante la cual solicita asesoría contable para reconocer los dineros acumulados en el fondo de cesantías provenientes del Sistema General de Participaciones en el pago de aportes patronales, a través del Convenio de concurrencia suscrito entre los hospitales de Cundinamarca y la Secretaría de Salud de Cundinamarca con el Fondo de Cesantías BBVA Horizonte.

Informa la entidad que el Fondo de Cesantías BBVA Horizonte al 31 de diciembre de 2009 arrojaba un saldo de \$5.203 millones de pesos, y que las cesantías no pagadas del personal de planta con retroactividad y la Ley 50 de 1990, asciende a la suma de \$3.664 millones. También señala que los recursos aplicados corresponden a los descuentos por aportes patronales de seguridad social y cesantías de la facturación mensual de cobro a la Secretaría de Salud de Cundinamarca, y que de acuerdo con el Decreto 073 de 2010, estos recursos podrían trasladarse al Fideicomiso que el Gobierno creó para recibir los dineros sobrantes de los aportes, toda vez que los \$5.203 millones no están reconocidos en la información contable del hospital.

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

## CONSIDERACIONES

El inciso primero del artículo 1° del Decreto 073 de 2010, dispone: “*DEPURACIÓN DE APORTES PATRONALES. Las Entidades Promotoras de Salud y Entidades Obligadas a Compensar o el Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, según corresponda, las Administradoras de Riesgos Profesionales, las entidades administradoras de pensiones tanto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, como las de ahorro individual con solidaridad, y las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional de Ahorro, que hubieren recibido o que tengan en su poder recursos por concepto de aportes patronales del Situado Fiscal y del Sistema General de Participaciones para salud, contarán con quince (15) días hábiles posteriores a la expedición del presente decreto para determinar e informar al empleador, a la Superintendencia Financiera de Colombia, a la Superintendencia Nacional de Salud y al Ministerio de la Protección Social, el valor de los saldos excedentes de aportes patronales acumulados a junio 30 de 2009 y sus rendimientos financieros.*” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras: “*Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.*”

Así mismo, el párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece que la información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

Por su parte, el párrafo 233 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), textualmente expresa en relación a los pasivos estimados: “*No- ción. 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.*”

El numeral 3.1 del Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que la Contaduría General de la Nación como autoridad en materia de Regulación Contable Pública, no es competente para conceptuar sobre el contenido del Decreto 073 de 2010, en lo relacionado con el destino de los fondos sobrantes de cesantías y menos aún sobre su eventual traslado al fideicomiso.

Ahora bien, en lo contable, se recomienda a la Empresa que proceda a revisar los soportes así como los factores que pueden alterar los cálculos de los valores provisionados y a realizar los ajustes contables a que haya lugar de tal manera que los saldos contables se ajusten a los saldos reales, dado que el Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública ordena a las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, 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,

máxime cuando las cesantías de los servidores públicos que se encuentran bajo el sistema tradicional, o con retroactividad, pueden presentar inexacti-

tud en el monto calculado con respecto al valor reservado en los fondos de cesantías al momento de la liquidación definitiva.

\*\*\*

CONCEPTO 20102-141129 del 16-03-10			
1	TÍTULO	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	Tema	1.1 2.1 2.2	2403 5815 Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN. Transferencias por pagar. Ajuste de ejercicios anteriores.
	Subtema		Depuración contable por parte de un municipio de la cuenta 2403-Transferencias por pagar, teniendo en cuenta que haya sido reconocida erróneamente o que la misma no represente obligaciones ciertas.

Doctor  
FRANK ANDRÉS GAITÁN USECHE  
Contador  
Alcaldía de Guataquí  
Guataquí (Cundinamarca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-141129, en la cual consulta sobre el proceso a seguir en aras de depurar el saldo de la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, registrada en vigencias anteriores, cuyo acreedor corresponde a una asociación aparentemente liquidada, obligación de la cual no se tiene soporte. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)”*.

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 u 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.

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).

De otra parte, el párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece que: *“La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, como: *“el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública”*.

Así mismo, el texto normativo antes señalado 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”.

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye 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 correspondan a obligaciones inciertas o inexistentes.

Ahora bien, una vez se cumpla con el marco normativo aplicable a las causales para depurar las cifras y datos contenidos en los estados contables, si se establece que la información contable pública no refleja razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental por causa de las obligaciones inciertas o inexistentes incorporadas a la contabilidad, la entidad debe proceder a su depuración.

Si se establece que el valor reconocido en las transferencias por pagar ya no representa una obligación cierta para la entidad, luego de surtidos los trámites administrativos y legales del caso, se debe proceder a realizar el ajuste en el periodo corriente, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, en cuanto no se tenga el control y soporte de los hechos que ocasionan la existencia de esta obligación, debiendo explicar en las notas a los estados contables la situación presentada.

En el caso en el que el valor corresponda a un error de reconocimiento por una obligación que nunca existió tal monto debe ser retirado de los estados contables por medio de un ajuste efectuando un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

### CONCEPTO 20103-141619 del 20-04-10

CONCEPTO 20103-141619 del 20-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre la conformación y funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Doctora  
JACKELINE GÓMEZ  
Control Interno

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141619, en la cual solicita información sobre ¿A quién corresponde en la entidad, conformar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable?, así como sobre la función de la oficina de Control Interno en dicho comité.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

### 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.

La Ley 87 de 1993, establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, dicta otras disposiciones y señala que:

Artículo 3º. Características del Sistema de Control Interno: "a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables. (...) b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización. c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el Control Interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad. d) La Unidad de control interno o quien haga sus veces es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo. e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros." (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 4º, en lo relacionado con los elementos del Sistema de Control Interno, expresa: "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. (...)".

Así mismo, el artículo 6º, señala la responsabilidad del Control Interno en las entidades al establecer: "El establecimiento y desarrollo del 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."*

En desarrollo del artículo 3º de la Ley 87, la Contaduría General de la Nación (CGN), mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el "Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN", para orientar a los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en las gestiones administrativas necesarias, que garanticen una información confiable, relevante y comprensible según lo prescrito por el Régimen de Contabilidad Pública.

Además de desarrollar las características del control interno planteadas por la ley, el procedimiento de control interno contable dispone la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con funciones de asesoría al área contable, según lo indicado en el numeral 3.11 que al tenor dice: "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. (...)".

### CONCLUSIÓN

Según lo indicado en las consideraciones expuestas, el responsable del establecimiento de las políticas de control interno es el Representante legal de la organización. En consecuencia, siendo el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable un elemento previsto por el procedimiento de control interno contable, como la instancia asesora del área contable para lograr la generación de información confiable, relevante y comprensible, su conformación es competencia del Representante legal.

De otra parte, la Oficina de Control Interno o quien haga sus veces, encargada de verificar y evaluar el sistema de control interno de la entidad contable pública, verificará que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable conozca los casos de no razonabilidad de la información contable y cumpla con la función asesora del área contable, en procura de generar información contable confiable, relevante y comprensible.

\*\*\*

**CONCEPTO 20103-141776 del 27-04-10**

CONCEPTO 20103-141776 del 27-04-10			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>2425</b> <b>4810</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN. Acreedores Extraordinarios
	<b>Subtema</b>		Depuración por parte del Seguro Social, de las cuentas por pagar por concepto de reembolsos por prestación de servicios de salud, teniendo en cuenta que no ha sido posible su cancelación por falta de información de los beneficiarios.

Doctora  
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN  
Jefe Departamento Nacional de Contabilidad Seguro Social  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141776, en la cual consulta sobre el tratamiento contable para depurar las partidas por concepto de reembolsos por prestación de servicios de salud de vigencias anteriores entre uno (1) y diez (10) años, que no ha sido posible cancelar por falta del número de la cuenta para consignar estos valores o cualquier información de los beneficiarios. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La Constitución Política de Colombia en los artículos 209 y 269 establece:

*"(...) 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.*

(...)

*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".*

Los artículos 2512 y 2513 del Título XLI, del código civil, relativos a la prescripción, señalan:

*"ARTICULO 2512. DEFINICIÓN DE PRESCRIPCIÓN. La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.*

*Se prescribe una acción o derecho cuando se extingue por la prescripción.*

*ARTICULO 2513. NECESIDAD DE ALEGAR LA PRESCRIPCIÓN. El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio.*

*Inciso adicionado por el artículo 2° de la Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La prescripción tanto la adquisitiva como la extintiva, podrá invocarse por vía de acción o por vía de excepción, por el propio prescribiente, o por sus acreedores o cualquiera otra persona que tenga interés en que sea declarada, inclusive habiendo aquel renunciado a ella."*

A su vez, el artículo 789 del Código de Comercio, señala: "Prescripción de la acción cambiaria directa. La acción cambiaria directa prescribe en tres años a partir del día del vencimiento."

Por su parte, el numeral 3 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, señala:

*"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. (...) 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, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.*

(...)

*3.7. 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. (...)"*

Ahora bien, los párrafos 104, 202, 204 y 264 del Plan General de Contabilidad Pública (PGPCP) contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), indican:

*"104. (...) La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.*

(...)

*202. (...) 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.*

(...)

*204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. (...).*

*264. (...) 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 del texto).*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, como: “el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública”.

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

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

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

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que dado que no ha sido posible cancelar las obligaciones por falta del número de la cuenta para consignar estos valores o cualquier información de los beneficiarios, la entidad debe adelantar las acciones administrativas circularizando o por medio de avisos convocando a los interesados, utilizando cualquier medio de información o de comunicación, bien sea por la prensa escrita

o hablada a efectos de depurar la información contable, e implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información y buscando que esta refleje la situación de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad.

Si una vez realizadas las gestiones administrativas señaladas, se concluye que se trata de un saldo de pasivo asociado a un derecho de cobro extinto por la prescripción para el acreedor, por los ministerios de la ley, la entidad para la que desaparece la obligación de pago y teniendo en cuenta los elementos que se establecen en el Código Civil y en el Código de Comercio, debe iniciar las acciones de conformidad con el ordenamiento jurídico tendientes a obtener la prescripción, para posteriormente proceder al reconocimiento contable, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta del pasivo asociado, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Ahora bien, en el caso en que la entidad hubiere girado los cheques y no ha sido posible finiquitar el pago por la falta del número de la cuenta para consignarlos, si la entidad contable pública con el objeto de proteger los recursos de la organización, tiene establecido un procedimiento administrativo de anulación periódica de los cheques no pagados, 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, previa determinación de la prescripción o extinción de la obligación, de conformidad con lo establecido en el párrafo inmediatamente anterior.

\*\*\*

CONCEPTO 20103-141641 del 30-04-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>2905</b> <b>4810</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN. Recaudos a favor de terceros Extraordinarios
	<b>Subtema</b>		Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar, teniendo en cuenta que se pueda identificar o no la persona o entidad que realiza la consignación.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5211</b> Generales
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de CORPOURABÁ, de gastos de actualización, soporte técnico y mantenimiento del software y los gastos en el funcionamiento del laboratorio de aguas.
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable sobre hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de CORPOURABÁ, de los bienes inservibles cuando son dados de baja definitivamente en la entidad.

Doctor  
AMETH RÍOS LINARES  
Contador  
Corporación para el Desarrollo Sostenible del Urabá (CORPOURABÁ)  
Apartadó (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20103-141641, relacionada con las observaciones presentadas por la Contraloría General de la República, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulado:

Manifiesta en su comunicación que la Contraloría General de la República realizó las siguientes observaciones:

1. Subcuenta 290580-Recaudos por clasificar: “la Corporación registra en esta subcuenta las consignaciones pendientes por identificar que aparecen registradas en el extracto bancario y que corresponden a



*obligaciones de los deudores para con la Corporación y que están debidamente facturadas, pero que los deudores no han suministrado a la entidad, copia de la consignación o transferencia electrónica, estos valores se registran en la conciliación bancaria mensual como partida conciliatoria y cada tres meses se trasladan a consignaciones por identificar 280580 con contrapartida de bancos 1110.*

*Cuando el deudor suministra copia de la consignación o transferencia electrónica, registramos un débito en la subcuenta 290580 y un crédito a la 14, cancelando el número de obligación pendientes".*

Manifiesta además que en relación con el anterior procedimiento, la Contraloría General de la República señaló la siguiente observación: "El Concepto 20089-118994 de la Contaduría General de la Nación, teniendo en cuenta el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, Depuración contable permanente y sostenibilidad, expone que "Considerando que las consignaciones pendientes de conciliar corresponden a ingresos por venta de servicios no reconocidos en la vigencia anterior, la entidad deberá afectar la respectiva subcuenta de la cuenta 4815 – Ajuste de ejercicios anteriores, la cual registra como ajuste en la vigencia corriente, los hechos no reconocidos en vigencias anteriores". No la subcuenta 290580 de la contabilidad, a 31 de diciembre de 2009, siguen registradas consignaciones sin identificar de 2008 hacia atrás por aproximadamente \$248 millones".

Por lo anterior, consulta si la entidad debe seguir el procedimiento que aplica en la actualidad, o por el contrario debe aplicar el procedimiento que menciona la Contraloría General de la República para depurar los saldos de la subcuenta 290508-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

2. Cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE: "En esta subcuenta se registran todas las erogaciones que están planificadas en los POAS de todos y cada uno de los proyectos que ejecuta la Corporación en una vigencia determinada.

*CORPOURABÁ, acorde al Principio Presupuestal de Programación Integral (...) registra en el presupuesto de cada proyecto de inversión, todas las categorías de gasto público social que espera ejecutar en la vigencia, llevando todas las erogaciones a la cuenta 5508 Gasto Público Social en Medio Ambiente.*

Entre las observaciones emitidas por los auditores de Contraloría están las siguientes:

*"Los gastos de actualización, soporte técnico y mantenimiento de software financiero que son cargados al proyecto de fortalecimiento institucional, en sus diferentes categorías del gasto, no pueden ser registrados en la cuenta 5508, sino que deben ser registrados en funcionamiento cuentas 5111 o 5211.*

*La prestación de servicios generales en el laboratorio de aguas de la Corporación, gastos cargados al proyecto Acreditación del Laboratorio no se deben registrar en la cuenta 5508, sino que deben ser registrados en funcionamiento 5111 o 5211".*

Por lo anterior consulta el procedimiento contable de estos gastos considerando que se encuentran incluidos en los POAS de los proyectos.

3. Cuenta 8315-Activos Retirados. "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".

Por lo anterior consulta, cuál es el tratamiento contable que se debe dar a estos bienes cuando son dados de baja definitiva en la entidad.

## CONSIDERACIONES

### 1. Consignaciones sin identificar

El numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Infor-

me anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación establece que: "Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean estas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad". (Subrayado fuera de texto).

*"Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública".* (Subrayado fuera de texto).

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 ACREDITA CON:

*3- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente".*

### 2. Gasto Público Social

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 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 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).

### 3. Activos Retirados

En relación con el retiro de bienes inservibles, el numeral 23 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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)."

## CONCLUSIÓN

### 1. Consignaciones sin identificar

Las consignaciones sin identificar deben reconocerse contablemente mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Una vez identificada la persona o entidad que realizó la consignación, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 14-DEUDORES.

Si por el contrario, una vez realizadas todas las gestiones administrativas necesarias para identificar a la persona o entidad que realizó la consignación, no es posible su identificación, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

### 2. Gasto Público Social

Las actividades y operaciones a través de las cuales la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Urabá-CORPOURABÁ desarrolla su operación básica 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.

Así las cosas, no es posible atribuir automáticamente todos los gastos en que incurra la Corporación en la ejecución de proyectos de inversión a la categoría de gasto público social, por cuanto debe previamente evaluarse el objeto y destino del mismo. De esta manera podrían existir erogaciones relacionadas directamente con actividades tendientes a la protección y conservación del medio ambiente, y otras a gastos que se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal del ente público. Como consecuencia de esto y considerando que la información contable y la información presupuestal son sistemas que tienen sus propios principios y reglas de reconocimiento y revelación, se pueden presentar diferencias entre los saldos reconocidos en el presupuesto de la entidad como gastos de inversión y los saldos reconocidos en la contabilidad como gasto público social.

En ese orden de ideas, los gastos de actualización, soporte técnico y mantenimiento de software financieros deben reconocerse en la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES.

Ahora, si el software es de propiedad de la Corporación y se encuentra reconocido como un activo intangible, y las actualizaciones aumentan la capacidad operativa del mismo, podrían reconocerse como un mayor valor del activo.

De otra parte, en relación con los gastos relacionados con el funcionamiento del laboratorio de aguas de la entidad, dichos gastos deben reconocerse afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5211-GENERALES, según la naturaleza o tipo de gastos de que se trate.

### 3. Activos Retirados

Cuando un bien es retirado por no encontrarse en condiciones de uso debe controlarse en 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), hasta tanto se decida su destino final, fruto de la gestión administrativa necesaria para darlos definitivamente de baja.

Una vez se decida cuál será el destino de los bienes y se entreguen a otra entidad o se proceda a su destrucción, la entidad deberá reversar el registro señalado en el párrafo anterior.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20105-143082 del 14-05-10

Complementa los conceptos 20104-142452 del 30-04-10 y 20105-142997 del 11-05-10  
Ratifica los conceptos 20075-93497 del 10-07-07 y el 20099-135084 del 13-10-09

	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 CGN.
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema		Reconocimiento por parte del DANE de bienes de uso permanente sin contraprestación, siendo bienes de uso común y simultáneo con FONDANE.
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Entidad contable pública.
	Subtema	1.1.1	Efectos que genera en el balance sectorial y el balance general de la Nación el reconocimiento de un bien de uso permanente sin contraprestación.

Doctor  
ALFREDO VARGAS ABAD  
Secretario General  
Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)  
Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143082, en la cual solicita evaluación y ampliación de los conceptos emitidos me-

dante los expedientes 20104-142452 y 20105-142997 del 30 de abril y el 11 de mayo de 2010, respectivamente, sobre la aplicación y alcance del numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en

relación a los bienes que siendo del Fondane, son utilizados en forma permanente por el DANE, por cuanto se distancian de los conceptos 20075-93497 del 10 de julio de 2007 y 20099-135084 del 13 de octubre de 2009.

Así mismo, atendemos su comunicación radicada con el expediente 20105-143084, en la cual solicita se estudie establecer regulación o se expida doctrina que señale que para el caso de una entidad pública cuyo único objeto sea apoyar o facilitar la gestión de la entidad cabeza del sector de la cual aquella es adscrita, los bienes que ambas entidades compartan de forma continuada o simultánea se podrán registrar indistintamente por cualquiera de las dos entidades.

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

## CONSIDERACIONES

Para atender su solicitud es pertinente indicar que 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”, en los siguientes artículos plantea:

*“Artículo 1°. 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.*

(...)

*Artículo 4°. 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.” (Subrayado fuera de texto).*

Así mismo, el párrafo 32 del Plan General de Contabilidad Pública, PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala: “32. *Los elementos que componen el SNCP son: el ente regulador, que es la Contaduría General de la Nación; la regulación contable pública, es decir, el Régimen de Contabilidad Pública emitido por el regulador; (...).*”

Lo anterior, para indicar que si bien es cierto que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado por la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007, no contempla textualmente el tratamiento contable para aquellos bienes que tenga un uso simultáneo y compartido entre entidades de gobierno general, igualmente lo es no solo que la doctrina forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, sino además, que las decisiones que adopte la Contaduría General de la Nación mediante conceptos contables, son de carácter obligatorio, tal y como lo ha expresado la Corte Constitucional mediante diversas sentencias.

Así mismo el párrafo 73 del PGCP, establece: “73. *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*”. Por lo anterior, los criterios específicos que se desarrollan por la vía doctrinaria, son solo generalizables si se circunscriben en las condiciones concretas que se consideran en el concepto emitido o en la consulta resuelta.

Ahora, la consulta resuelta mediante el expediente 20075-93497 del 10 de julio de 2007, dirigido a la doctora Margarita Villarreal Márquez, Jefe Grupo Administración de Inmuebles de la Aeronáutica Civil, y que en su comunicación usted cita, dice:

*“Teniendo en cuenta que la norma técnica de propiedades, planta y equipo no contempla la situación especial presentada por*

*la entidad, relacionada con la entrega sin contraprestación de partes de terreno o construcción a otras entidades de gobierno general, sino la entrega del bien en su conjunto, consideramos que la norma no es **aplicable para esta situación**, y por tanto la Aeronáutica Civil deberá conservarlos en sus propiedades, planta y equipo y **realizar la correspondiente revelación en notas a los estados contables**” (resaltado y subrayado fuera del texto).*

Sobre este particular, es oportuno retomar lo descrito en los párrafos 110, 113 y 130 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con las características cualitativas de la información y con las condiciones necesarias para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. Los párrafos señalan:

*“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, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento**. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública”.* (subrayado y negrilla fuera del texto).

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

*“130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en **términos cualitativos, o cuantitativos físicos**”.* (subrayado y negrilla fuera del texto).

Esto implica que el criterio técnico expresado por la Contaduría General de la Nación señaló que, como bien de uso permanente sin contraprestación, un activo de propiedades, planta y equipo, no es viable de ser dividido para reconocerlo por partes, porque no existe una medición confiable para contabilizarlo por separado estableciendo el potencial de servicio o los beneficios económicos separados y porque la relación costo-beneficio de una separación como esta, implica reconocer de forma agregada el activo como una totalidad. Así mismo, la Aerocivil, tiene reservado el uso, goce y usufructo mayoritario del activo (Terreno y Edificio), es decir, sin compartirlo simultáneamente con alguna otra entidad. En el caso del concepto comentado, las entidades contables públicas son diferenciables en fondo, forma, funciones de cometido estatal y beneficios o usos derivados de los bienes, entre otros, a tal punto que la especificidad de esta situación se refiere a una de las varias posibles circunstancias que recogen los Bienes de uso permanente sin contraprestación como lo es un “comodato”. Por lo tanto, esta situación no es la misma circunstancia económica, jurídica y técnica que acontece entre FONDANE – DANE.

Así mismo, si en una interpretación equivocada del concepto en comentario, se retomase el mismo como criterio de observancia para otra situación particular, siendo casos distintos, debería observarse plenamente la prescripción del concepto que implicaría: “... **deberá conservarlos en sus propiedades, planta y equipo y realizar la correspondiente revelación en notas a los estados contables**” (Negrilla y subrayado fuera del texto). En los casos como el de la Aerocivil, esta revelación atiende y es consistente con el criterio de reconocimiento prescrito en el párrafo 130 del PGCP.

En cuanto al concepto emitido con el expediente 20099-135084 del 13 de octubre de 2009, dirigido a la doctora Shirley Bocanegra López del Ministerio de Defensa Nacional, con respecto al “(...) uso de una parte de un predio del Ministerio de Transporte en la ciudad de Barranquilla”, es un caso similar al anterior, sin contrato de comodato pero con acta de compromiso, implicando uso entidades contables públicas plenamente diferenciables. La parte utilizada por el Ministerio de Defensa es muy

pequeña, aproximadamente del 5% según se informó, y los beneficios mayoritarios del uso del resto del activo recaen exclusivamente en el Ministerio de Transporte. Reiteramos que la norma no permite el reconocimiento parcial de un activo, sino su totalidad, en el caso de los bienes de uso permanente sin contraprestación.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

- **Bienes de uso permanente sin contraprestación. Reconocimiento de bienes de uso común y simultáneo en forma permanente.**

Cuando un bien de propiedad, planta y equipo sea utilizado sin contraprestación, de forma permanente y simultánea por más de una entidad contable pública de gobierno general, debe ser reconocido y revelado en forma total, en cabeza de la entidad que recibe sustancialmente los mayores beneficios o el potencial de servicios derivados de su utilización, previa evaluación y determinación por parte de la administración de la entidad, de los criterios que permitan asignaciones razonables de los factores determinantes, en aras de garantizar las condiciones de reconocimiento fiable y universal de las transacciones, hechos y operaciones y su oportuna incorporación a los registros, tal como lo demanda el proceso contable y el Régimen de Contabilidad Pública.

Lo anterior, no implica de ninguna manera, que la Contaduría General de la Nación está prescribiendo que las entidades deban establecer procedimientos arbitrarios e induciendo a sobrecostos, ni a procesos administrativos engorrosos, máxime cuando el Régimen de Contabilidad Pública prescribe evitar erogaciones significativas que no puedan ser asumidas por la entidad, por ejemplo, en el establecimiento, la selección y la aplicación de metodologías para la actualización y la revaluación de activos. La complejidad o amplitud de las evaluaciones necesarias para definir la entidad que recibe sustancialmente los mayores beneficios o el potencial de servicios derivados de la utilización del activo, son potestativas de la administración y no deben escapar al racional uso del criterio de costo-beneficio en su realización.

Ahora bien, en cuanto al uso alterno de los bienes, es viable que dentro de los criterios de asignación de los factores determinantes de los beneficios obtenidos por las entidades, se incorpore el tiempo de uso, factor que la administración podrá revisar periódicamente si considera que hay comportamientos que pueden determinar cambios sustanciales para modificar un reconocimiento previo. La periodicidad para proceder a estas revisiones deberá ser igualmente determinada por la administración, en función de las condiciones particulares en que se encuentra el uso del activo, teniendo presente que tales cambios no deben afectar la condición

de consistencia que garantiza la característica de comprensibilidad de la información contable.

De la misma manera, la administración deberá evaluar para cada tipo de bienes, cuál es la mejor fuente de información para la captura, procesamiento y análisis de datos que le permitan desarrollar el reconocimiento y revelación de estas situaciones.

Cuando la entidad que recibe los mayores beneficios o el potencial de servicios de un activo no es su propietaria, debe atender lo prescrito en el Numeral 25, "Bienes de uso permanente sin contraprestación", 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.

- **Efectos que genera en el balance sectorial y el balance general de la Nación el reconocimiento de un bien de uso sin contraprestación.**

La afirmación según la cual el registro de los bienes compartidos, en "... cabeza del sector y la entidad adscrita cuya única razón de ser es la de apoyar la gestión de aquella, es un registro que no afecta el balance sectorial ni el balance de la nación independientemente de cuál de las dos entidades lo registre por constituir un mismo centro contable", es cierta en el entendido que las dos entidades sean parte de un mismo centro de consolidación, bien sea que este corresponda a un sector determinado, a la nación o cualquier otro; en estos casos, patrimonialmente existirá compensación por efecto de los registros contables que determina el procedimiento de propiedades, planta y equipo en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, toda vez que bajo este contexto el balance consolidado revela en un solo estado contable el conjunto patrimonial de las entidades que lo conforman.

En consecuencia, los conceptos 20075-93497 del 10 de julio de 2007 y 20099-135084 del 13 de octubre de 2009, se refieren a situaciones específicas, que si bien tratan de bienes de uso permanente sin contraprestación, se diferencian de las circunstancias y condiciones consultadas en las comunicaciones del Dane. Estos conceptos son consistentes en el criterio técnico planteado.

Por su parte, esta respuesta complementa las respuestas radicadas con los expedientes 20104-142452 y 20105-142997 del 30 de abril y el 11 de mayo de 2010, respectivamente.

\*\*\*

**CONCEPTO 20104-142015 del 20-05-10**

<b>CONCEPTO 20104-142015 del 20-05-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre la naturaleza de los saldos registrados en la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados

Doctora  
 ADIELA AGUDELO GÓMEZ  
 Contadora  
 ESE Hospital San Juan de Dios de Cocorná  
 Cocorná (Antioquia)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20104 – 142015, en la cual consulta el procedimiento a seguir cuando, en los estados financieros de 2009 al finalizar el período presentan un saldo en la cuenta 1420-Avances y Anticipos entregados, los cuales no se han podido legalizar, circunstancia que genera inconsistencia en el reporte que el Hospital debe enviar a la Dirección Seccional de Salud de Antioquia, en cumplimiento del Decreto 2193 de 2004.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 354 de la Constitución Política, le asigna al Contador General de la Nación la función de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, así como determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública determina las características cualitativas de la información contable pública, entre las cuales es pertinente mencionar que la información es razonable: *“cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”*.

Así mismo, el principio de Revelación, recogido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, párrafo 122, dice: *“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; (...)”*.

Ahora bien, la descripción de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, indica: *“Representa los valores entregados por la*

*entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. Se debita: 1-El valor de los dineros entregados como avances y anticipos. (...)”*.

**CONCLUSIÓN**

Por lo anteriormente indicado, la información financiera, económica, social y ambiental debe ajustarse a la realidad, revelando las diferentes transacciones, hechos y operaciones del período contable, a través de los saldos de las cuentas que conforman el Catálogo General de Cuentas, como es el caso de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, que debe revelar el saldo de los avances entregados y no legalizados a cualquier fecha de corte. Es del caso indicar, que la oportuna legalización de los avances estará sujeta a los controles internos definidos por la entidad contable pública y en la medida en que ello ocurra, deben reconocerse los impactos en las respectivas cuentas que se afecten y descargar las responsabilidades que se cumplan con su ejecución.

De otra parte, el informe a que hace referencia en la consulta corresponde a uno de los reportes de información que deben presentar las entidades públicas prestadoras de servicios de salud, para atender lo indicado en el Decreto 2193 de 2004 y en la Circular externa 064 de 2004 del Ministerio de la Protección Social, algunos de los cuales contienen información financiera, económica, social y ambiental que las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la contabilidad pública deben presentar a la Contaduría General de la Nación. Sin embargo, otras autoridades o usuarios tienen la competencia para requerir los reportes solicitados, observando los principios, normas técnicas y reglas definidas por la CGN, en su calidad de regulador contable para el sector público. En consecuencia, no es nuestra competencia pronunciarnos sobre tales informes de propósito específico y requeridos por otras autoridades.

\*\*\*

**CONCEPTO 20105-143492 del 21-06-10**

<b>CONCEPTO 20105-143492 del 21-06-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Inviabilidad de entregar el manejo del proceso contable en outsourcing (tercerizar).

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143492, en la cual consulta “la viabilidad de entregar el manejo en outsourcing

(tercerizar) el proceso contable”, teniendo en cuenta que otras entidades lo han venido realizando. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 23 de julio de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, en su artículo 5º, con relación a las oficinas contables señala: “Para garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, las autoridades competentes reestructurarán las áreas financieras y contables actualmente existentes con el objeto de que asuman la función de contaduría en cada una de las entidades u organismos que integran la administración pública”.

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, en el numeral 3.10., en relación con la estructura del área contable contempla: “De acuerdo con la complejidad de las entidades públicas en términos de su estructura organizacional y de las operaciones que desarrolla, estas deberán contar con una estructura del área contable suficiente que permita la adecuada identificación, clasificación, registro, revelación, análisis, interpretación y comunicación de la información contable, es decir, para que las entidades u organismos que integran la estructura del Estado asuman las funciones relacionadas con el proceso contable.

Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicionalmente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones. (...)

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo planteado en las consideraciones se concluye lo siguiente:

El artículo 5º de la Ley 298 de 1996 tiene como propósito garantizar que las entidades contables públicas cuenten con un área de contabilidad dentro de su estructura organizacional, en el nivel jerárquico que amerita de cara a la gran responsabilidad y trascendencia que conlleva el proceso contable, y en cabeza de un profesional en Contaduría Pública que garantice que las funciones a su cargo se realicen en debida forma.

Así mismo, de acuerdo con lo establecido en el 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 constituir el área de contabilidad, de acuerdo con la complejidad de su estructura organizacional y de las operaciones que desarrolla, de tal manera que se realice la adecuada identificación, clasificación, registro, revelación, análisis, interpretación y comunicación de la información contable.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el hecho de entregar el manejo del proceso contable en outsourcing podría estar en contravía de lo contemplado en el artículo 5º de la Ley 298 de 1996, que propende porque las entidades públicas garanticen estructural y funcionalmente el ejercicio profesional de las responsabilidades del área contable al menos a nivel de dirección de la misma, sería solamente viable su implementación tratándose de actividades operativas propias de su quehacer cotidiano.

\*\*\*

### CONCEPTO 20105-143406 del 29-06-10

CONCEPTO 20105-143406 del 29-06-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el personal idóneo para la realización del proceso de depuración de la información contable.
		1.1.2	Diferenciación entre los procesos de saneamiento contable y de recuperación de cartera.
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Norma técnica relativa al patrimonio.
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el reconocimiento de revalorizaciones del patrimonio, y sobre capitalizaciones derivadas de fuentes distintas a los aportes de los socios o accionistas.

Señor  
HUMBERTO MIELES S.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143406, en la cual solicita respuesta a los siguientes interrogantes:

- ¿A la fecha existe el registro que califique a las firmas auditoras de reconocida experiencia aludidas por el art. 19 de la Ley 1066 de 2006? Afirmativa la respuesta, agradecería relación de ellas.
- Cuáles son los parámetros expedidos por el Gobierno Nacional para dar cumplimiento a lo ordenado por el artículo 19 de la Ley 1066 de 2006?
- Para efectos de presentar propuestas y contratar con entidades públicas las firmas de auditoría especializadas que deseen participar en pro-

cesos de saneamiento contable, deberá (sic) inscribirse en el registro único de proponentes de la Cámara de Comercio su objeto social específicamente? Me explico, se inscribirá como auditoría especializada en procesos de saneamiento contable en entidades públicas.

- ¿Para efectos de procesos de saneamiento contable, las entidades públicas deberán contratar una auditoría o una consultoría? Agradecería me señalara desde el punto de vista contable –legal-, la diferencia de cada una de ellas y su aplicación.
- ¿Existe un marco normativo que permita identificar a las firmas de auditoría especializadas en procesos de saneamiento contable? Me explico, perfil profesional de sus integrantes, su carácter de persona jurídica, etc.

- ¿La recuperación de cartera por una entidad pública es un proceso de saneamiento contable? Cual fuere la respuesta, ¿qué norma legal vigente lo dispone?
- ¿En los procesos de saneamiento contable es obligación por las entidades públicas incluir la implementación del software de redes, y/o todo un proceso de sistema informativo? Cual fuere la respuesta, ¿qué norma legal vigente lo dispone? ¿A su vez, dicho acto solo se podrá ejecutar por auditorías especializadas, ello por lo dispuesto en el art. 19 de la Ley 1066 de 2006?
- ¿Para efectos de la validación de las normas de contabilidad pública por parte de una entidad pública es necesaria la intervención legal de una auditoría especializada, ello por lo dispuesto en el Artículo 19 de la Ley 1066 de 2006?
- ¿Qué se entiende por validaciones en procesos de saneamiento contable?
- ¿Desde el punto de vista contable al ocurrir la capitalización de una sociedad de economía mixta por sus socios, dicho acto deriva en una revalorización del patrimonio para esta? Cual fuere la respuesta, agradecería su comentario.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a sus interrogantes, es necesario tener en cuenta que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, la competencia de la Contaduría General de la Nación (CGN) aplica sobre asuntos relacionados con la contabilidad de las entidades públicas y, en virtud de la citada ley, debe resolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública, que la CGN expida.

El artículo 19 de la Ley 1066 establece que: *Para efecto de los procesos de saneamiento contable de las cuentas por cobrar, de cartera y asimiladas, las entidades públicas destinatarias de la presente ley, podrán contratar con firmas auditoras de reconocida experiencia y que cumplan con los parámetros que para tal efecto defina el Gobierno Nacional, para que estas revisen, validen y emitan concepto sobre la gestión adelantada frente a cada obligación y, en consecuencia, sobre la procedencia de adoptar las recomendaciones de saneamiento*. (Subrayado fuera de texto).

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, el cual, respecto a la depuración contable permanente y sostenible, 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.*

*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”.*

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo II respecto a la descripción de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, establece que *“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”.*

El párrafo 242 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la norma técnica relativa al patrimonio, dispone que: *“Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas”.* (Subrayado fuera de texto).

En relación con la descripción de la cuenta 3204-Capital Suscrito y pagado, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece que: *“Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública en calidad de aportes efectivamente otorgados, respecto de los entes públicos cuya naturaleza jurídica corresponde a sociedades anónimas y asimiladas, de conformidad con las normas que rigen su creación.*

*La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte”.*

Respecto a la dinámica del capital autorizado, el mismo capítulo establece que:

**SE DEBITA CON:**

*1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.*

**SE ACREDITA CON:**

*1- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación, así como las que autoricen su incremento”.* (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIÓN

1. Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta lo dispuesto por la Resolución 357 de 2008, las entidades contables públicas deberán adelantar internamente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables que no reflejen su realidad financiera, económica, social y ambiental, dentro de las cuales se encuentran las cifras relacionadas con las cuentas por cobrar, cartera y asimiladas.

Lo anterior implica que es la misma entidad pública quien, dentro del ejercicio de su autonomía, establecerá si para la ejecución de las mencionadas gestiones administrativas estas serán realizadas directamente con su propio personal, o contratará con terceros que cumplan las condiciones de idoneidad definidas en la Ley 1066 de 2006.

2. De acuerdo con la Constitución Política colombiana y la Ley, como la competencia de la Contaduría General de la Nación aplica sobre asuntos relacionados con la contabilidad de las entidades públicas, esta entidad no es competente para pronunciarse sobre los temas que estén relacionados con el registro que califique a las firmas auditoras de reconocida experiencia aludidas por el Art. 19 de la Ley 1066 de 2006, sobre la necesidad de la intervención legal de una auditoría especializada, ni sobre la inscripción en el registro nacional de proponentes.
3. En lo relacionado con establecer si la recuperación de cartera por una entidad pública es un proceso de saneamiento contable, de acuerdo con el objetivo que se persigue en el proceso de recuperación, este no se constituye como tal en un proceso de saneamiento contable, ya que forma parte del proceso administrativo normal que debe realizar el ente público para garantizar el recaudo de los derechos generados en el desarrollo de su cometido estatal, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 209 de la Constitución Política de Colombia.  
  
No obstante, las políticas, estrategias y acciones que implemente oportuna y eficientemente una entidad para la recuperación de cartera, sí pueden contribuir a mantener un reconocimiento y revelación de los derechos reales que le asisten a la misma.
4. En cuanto a la obligación de que en los procesos de saneamiento contable se debe incluir la implementación del software de redes y/o todo un proceso de sistema informativo, dependerá del grado de exhaustividad que la entidad pública requiera para sanear su cartera, de los recursos con que cuente y de las condiciones particulares y necesidades de información, acciones que pueden llegar a adelantarse con personas de la propia entidad conocedoras de los aspectos operativos, financieros y jurídicos. En consecuencia, no es condición

indispensable que para tales actividades la entidad deba apoyarse en auditorías especializadas.

5. En lo relacionado con la necesidad de intervención de una auditoría especializada para la validación de las normas de Contabilidad Pública por parte de una entidad pública, es preciso advertir que la adecuada implementación del Control Interno Contable, establecido de conformidad con la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación debería ser suficiente para este propósito.  
  
Por otra parte, en desarrollo del artículo 268 de la Constitución Política y la Ley 142 de 1993, se puede colegir que en desarrollo de los procesos de control financiero, juegan papel importante la Contraloría General de la República, tratándose de entidades del orden Nacional, y de las Contralorías Departamentales, Distritales o Municipales, en relación con entidades del orden Territorial, en cuanto a la identificación de debilidades que pueda acusar un organismo público en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.
6. Respecto a las validaciones en el saneamiento contable en el marco del artículo 19 de la Ley 1066 de 2006, se entiende por estas al conjunto de acciones que conllevan a establecer la razonabilidad de las cifras, terceros, condiciones, plazos y demás elementos asociados a los derechos de una entidad pública, reconocidos y revelados en sus respectivos estados contables.
7. Es necesario precisar que la revalorización del patrimonio de una entidad surge como producto de la valorización de los activos reconociendo sus efectos en el patrimonio, y no como producto de una operación realizada con los socios o accionistas.

De otra parte, los aportes de los socios o accionistas representan, desde el punto de vista técnico, una capitalización de la empresa, no obstante, la capitalización de la empresa puede también darse por otro tipo de operaciones que no necesariamente corresponden a operaciones con los socios o accionistas, como es el caso del traslado autorizado por los socios de la empresa, de las utilidades acumuladas al capital social.

\*\*\*

#### CONCEPTO 20105-143340 del 02-07-10

CONCEPTO 20105-143340 del 02-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>1407 1105</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Prestación de servicios Caja
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte de "Ser Regionales" de los recaudos no facturados, provenientes del alquiler no habitual de espacios abiertos en las plazas de mercado del Municipio de Girardot

Doctora

LYNDA FERNANDA CARVAJAL

Asesora de Control Interno (Contratista)

Empresa de Servicios Municipales y Regionales - Ser Regionales

Girardot (Cundinamarca)

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105 – 143340, según la cual la Empresa de Servicios Municipales y Regionales-Ser Regionales, Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden municipal, tiene a su cargo la organización, explotación, operación y administración de las plazas de mercado del Municipio de Girardot. En desarrollo de su objeto social la entidad adjudica puestos, locales, mesas y bodegas, concepto por el cual causa Cuentas por cobrar que generan registros en libros auxiliares preparados en la Tesorería de la entidad.

Como se presentan operaciones con clientes no habituales, con los que no suscriben contratos de alquiler por los puestos o espacios abiertos, en este caso no realizan facturación mensual y en su lugar los recaudos generados son registrados cada día, controlados manualmente.

La entidad solicita concepto para establecer el correcto manejo o la correcta contabilización de estos recursos y pregunta ¿Qué se debe realizar con los saldos reflejados en estos mismos? considerando que hay problemas para el recaudo de esta cartera.



Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública define los Principios de Contabilidad de Registro y Devengo o Causación, como:

*“116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.”.*

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

Por su parte, el numeral 1.1. del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, determina que el Control Interno Contable corresponde al *“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.”.*

Así mismo, el numeral 3.8 del mismo texto normativo, en relación con las Conciliaciones de Información indica: *“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. (...)”.*

### CONCLUSIÓN

Con el fin de reconocer los recaudos no facturados, provenientes del alquiler no habitual de espacios abiertos en las plazas de mercado del Municipio, la entidad contable pública debe implementar el procedimiento que permita generar los documentos idóneos para soportar la realización de las operaciones agrupadas con algún criterio confiable y razonable de tiempo o de volumen, y los respectivos recaudos, que sirvan para el reconocimiento contable de las causaciones y de los pagos. De manera que atendiendo al principio de devengo o causación, simultáneamente al momento en que se produce la corriente de efectivo, afectará la subcuenta 140790-Otros servicios, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, acreditando la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Además, el monto recaudado debe registrarse como una entrada de efectivo afectando la cuenta 1105-CAJA con crédito a la subcuenta 140790, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Ahora bien, en cuanto al tratamiento de los saldos de cartera, es un asunto de carácter administrativo respecto del cual no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse, ya que de acuerdo con la Ley 298 de 1996, corresponde al Contador General de la Nación entre otras, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

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

\*\*\*

#### CONCEPTO 20105-143206 del 02-07-10

CONCEPTO 20105-143206 del 02-07-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo
	<b>Subtema</b>		Depuración contable en las propiedades, planta y equipo (Redes, líneas y cables), teniendo en cuenta que existen algunas redes de elevada antigüedad, que no están siendo utilizadas, no existe información ni soporte de estos bienes y no se encuentran claramente identificados en los registros contables

Doctoras  
MARILU PULIDO RAMÍREZ  
Gerente  
DERLY LADINO COVALEDA  
Subgerente Financiera  
MARTHA CECILIA GARCÍA PÉREZ  
Jefe Oficina de Contabilidad  
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP  
Villavicencio (Meta)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143206, en la cual consultan el tratamiento contable que la entidad debe aplicar al valor de las Líneas, Redes y Cables con su respectiva depreciación, teniendo

en cuenta que en la empresa existen algunas redes de elevada antigüedad, que no están siendo utilizadas, no existe información ni soporte de estos bienes y no se encuentran claramente identificados en los registros contables.

Al respecto me permito manifestarles lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

Los párrafos 165, 166 y 169 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establecen que:

*"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."*

*"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."*

*"169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el periodo en el cual fueron adquiridos."*

Los numerales 4 y 11 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, establecen:

### *"4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.*

*Las Propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las Propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.*

*La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo".*

### *"11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL.*

*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 de texto).

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, en relación con la Depuración contable permanente y sostenibilidad, establece:

*"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 u 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".*

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Para efectos del reconocimiento contable de las redes, líneas y cables, como elementos constitutivos de las Propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta las especificidades expuestas en su comunicación y la conversación telefónica sostenida con ustedes, sobre la elevada antigüedad y la no utilización de algunas de las redes de acueducto y alcantarillado, al igual que la falta de documentos soportes idóneos generada por el cambio del sistema de información contable, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio deberá realizar el proceso de depuración contable con el objetivo de determinar si las cifras presentadas en los Estados Contables relacionadas con las Propiedades, planta y equipo, revelan la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable de una manera confiable, relevante y comprensible.

Una vez establecida de forma individual la existencia real y el estado de los bienes, su valor actual, la vida útil restante, entre otros aspectos, deberá proceder a eliminar el costo histórico y las cuentas de valuación y depreciación de las Propiedades, planta y equipo registradas, e incorporar

el nuevo valor individual obtenido mediante el proceso de depuración contable para cada bien, en las cuentas y subcuentas que correspondan a su naturaleza. Debe tenerse en cuenta que los valores de la valorización se eliminan contra su respectivo superávit por valorización.

En el evento en que el avalúo de los bienes realizado resulte superior a las cifras del balance general, esta diferencia se reconoce en la subcuenta respectiva, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. En caso contrario, la diferencia se reconocerá en la subcuenta

580802-Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-Otros Gastos Ordinarios.

De otra parte, en la toma física del inventario de los bienes se debe determinar la vida útil restante de los elementos constitutivos para efectos de continuar calculando y reconociendo contablemente la depreciación de los activos.

\*\*\*

**CONCEPTO 20107-145467 del 11-08-10**

Modifica el concepto 20094-128191 de 09-06-09

1	TÍTULO	1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 2.1 2.2	4808 5808	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Otros ingresos ordinarios Otros gastos ordinarios
Subtema			Ajustes contables de cifras con centavos para viabilizar su registro como valores enteros	

Doctora  
MARTHA CASTILLO MELO  
Grupo de Ingresos y Cartera  
Ministerio de Transporte  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20107-145467, en el cual informa que *“El proceso de contabilización involucra liquidación de deuda e intereses de mora y de financiación, en algunos casos esta liquidación presenta centavos que en el momento de efectuarse la consignación por parte del deudor la realiza redondeando el valor al peso, por encima o por debajo, generando saldos pendientes de pago como son 0.80 – 50,00 – 0.25, 150,00 etc”*. En consecuencia solicita orientación acerca de la normatividad que debe aplicar para ajustar la contabilidad y así, sanear los saldos que por su monto desdibujan la realidad financiera.

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

**CONSIDERACIONES**

En cuanto al manejo de los deudores de las entidades contables públicas, el artículo 2º de la Ley 1066 de 2006, establece: **“Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor.** 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).

Los párrafos 119, 264 y 282 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

*“119. **Medición.** (...). 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.*

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.

282. **Noción.** 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”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

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”.*

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 contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”.*

En relación con la depuración de saldos pendientes de pago en la contabilidad que por su monto desdibujan la información financiera, el numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, señala 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).*

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye, que para los efectos de orden operativo no existe norma emitida por parte de las

autoridades monetarias que permita la eliminación de centavos de los deudores, de igual forma, la Contaduría General de la Nación no es la autoridad competente para pronunciarse al respecto.

Ahora, para efectos de orden contable la entidad debe adoptar políticas estableciendo reglas para ajustes de cifras con centavos para viabilizar su registro como valores enteros en concordancia con el principio de medición, ya que por razones de orden operativo y frente a la relación costo beneficio, las diferencias poco significativas, pueden ajustarse utilizando la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS o la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, dependiendo de si la diferencia es positiva o negativa según corresponda.

\*\*\*

CONCEPTO 20105-143490 del 12-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
		2.1	<b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado
		2.2	<b>4815</b> Ajuste de ejercicios anteriores
<b>Subtema</b>		Depuración de la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado, una vez se han adelantado todas las gestiones administrativas	

Doctora

LUZ MARÍA BARRERA MILLÁN

Coordinadora Grupo Financiero y Presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143490, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

*Manifiesta en su comunicación que "De conformidad con las funciones asignadas al INVIMA en el artículo 245 de la Ley 100 de 1993, el Gobierno autorizó a la entidad mediante Ley 399 de 1997 el cobro de una tasa por los servicios que presta.*

*Los usuarios efectúan la consignación en la entidad bancaria correspondiente de conformidad con las tarifas vigentes, en forma posterior se acercan a la entidad para radicar el trámite respectivo o lo solicitan por correo.*

(...)

*Una vez el usuario se acerca para radicar su trámite o allega por radicación los documentos; previa la revisión de los requisitos de ley incluida la consignación; la entidad procede a radicar el trámite y simultáneamente se expide un documento equivalente a la factura, soporte que es utilizado por el Grupo Financiero y Presupuestal para causar el ingreso. (...).*

*El documento equivalente a la factura se comenzó a expedir a partir del mes de abril de 1995. Anterior a esa fecha el Grupo Financiero y Presupuestal causaba el ingreso con un listado suministrado por el Grupo de Sistemas de la entidad, tomado de una base de datos de la Subdirección de Registros Sanitarios; sin embargo no contenía la información básica como número de consignación para que contabilidad pudiera efectuar cruce de información.*

*Con el paso de los años fueron quedando valores registrados en la cuenta Ingresos recibidos por anticipado sin amortizar de los años anteriores a 2004, por lo que existe la probabilidad de que no se hayan reportado como atendidos algunos trámites al Grupo Financiero y por ser tan antiguas se presume que a la fecha los usuarios ya hicieron*

*uso de esas consignaciones. Se aclara que las consignaciones no tienen fecha de expiración.*

*Adicional a la situación descrita se presentan casos como que existen consignaciones de esos años donde la entidad bancaria no reportó el número de consignación o que el usuario no suministró en la consignación la identificación del tercero.*

*Sin embargo el Grupo financiero y Presupuestal ha realizado las gestiones pertinentes para identificar a qué corresponden las partidas, tales como solicitar información a las dependencias que atienden trámites".*

Por lo anterior, solicita concepto en relación con la viabilidad de depurar los saldos reconocidos como ingresos recibidos por anticipado, utilizando como contrapartida la cuenta de Ingresos de ejercicios anteriores considerando lo siguiente:

*"No se puede solicitar información al banco por cuanto no se tienen los datos de número de consignación e identificación del tercero que realizó la consignación.*

*No se puede establecer si estos valores corresponden a una sola consignación o si son de varias consignaciones.*

*No se puede evidenciar los trámites de las consignaciones, teniendo en cuenta que en los años anteriores a abril de 2005 la causación del ingreso por los trámites atendidos se realizaba con una información que suministraba el Grupo de Sistemas de la entidad, tomado de una base de datos de la Subdirección de registros Sanitarios, la cual no contenía la información básica como número de consignación para que contabilidad pudiera efectuar cruce de información.*

*El Grupo Financiero y Presupuestal solicitó a las diferentes dependencias de la entidad encargadas de realizar los trámites, información sobre los trámites pendientes de atender por los años anteriores al año 2004 y la respuesta fue que no tenían trámites pendientes de atender".*

Sobre el particular, y con base en la información adicional suministrada en reunión realizada con funcionarios del INVIMA, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El numeral 1.2 de la Resolución 357 de 2008, 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.*

*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".*

Así mismo, el numeral 3.8 del mismo texto normativo señala 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 (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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).

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, una vez adelantadas todas las gestiones administrativas correspondientes para identificar el concepto, el tercero y los valores consignados sin que haya sido posible su identificación, y si la entidad dada la gestión realizada presume que efectivamente prestó en su momento los servicios requeridos por los usuarios sin que tales servicios se hayan reportado al área de Contabilidad como atendidos para el reconocimiento del respectivo ingreso, es potestad de la entidad retirar los valores reconocidos en la subcuenta de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, caso en el cual deberá disminuir dichos saldos, con contrapartida en la subcuenta 481554-Ingresos fiscales, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Es de anotar que esta situación se considera extraordinaria, por lo cual le corresponde a la entidad, implementar políticas y procedimientos administrativos y de control en los niveles de verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, así como la realización conciliaciones entre las distintas áreas generadoras de información con el fin de que los estados contables revelen la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

\*\*\*

### CONCEPTO 20106-144064 del 19-08-10

CONCEPTO 20106-144064 del 19-08-10			
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 que permitan garantizar que los saldos revelados en contabilidad en activos fijos son conciliables con los registros de otras áreas

Doctora  
PATRICIA TEJADA  
Almacenista  
Tecnológico Pascual Bravo Institución Universitaria  
Medellín (Antioquia)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20106-144064, y la solicitud ampliada por correo electrónico el día 17 de agosto de 2010, en la cual consulta si la depreciación de los activos fijos debe reflejarse en los informes que arroja el sistema del almacén.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 354 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.*

*Corresponde 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).

La Ley 298 de 1996, en su artículo 4º, establece dentro de las 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;*

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

Por otra parte, 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, en sus numerales 3.8 y 3.10 de esta Resolución determinó que:

*"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.*

(...)

*3.10. Estructura del área contable y gestión por procesos. (...) Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicional-*

*mente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones"* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De los citados antecedentes, se concluye que de conformidad con la Ley 298 de 1996, en su artículo 4° numeral i) corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública, por lo tanto excede a su competencia funcional pronunciarse sobre la pertinencia de reflejar la depreciación de los activos fijos en el sistema del almacén, ya que es un proceso administrativo de la entidad Pascual Bravo.

Sin embargo, cabe agregar que la entidad contable pública debe garantizar que los saldos revelados en la contabilidad reflejan razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, por lo cual la entidad debe implementar procedimientos y actividades de control interno que permitan salvaguardar la totalidad de sus bienes de los riesgos que le puedan afectar, así mismo debe realizar las conciliaciones pertinentes entre los saldos de la contabilidad y los registrados por otras áreas.

\*\*\*

CONCEPTO 20107-144823 del 20-08-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Depuración de consignaciones o pagos recibidos por una EPS para los que no ha sido posible identificar las facturas a las cuales deben aplicarse
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>2910</b> Ingresos recibidos por anticipado
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento por parte de EPS de ingresos recibidos por anticipado, por la prestación de servicios de salud sin haber celebrado contrato
3	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud – IPS
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento de las glosas a la facturación por las instituciones prestadoras de servicios de salud
4	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>MARCO CONCEPTUAL PGCP</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Requisitos a tener en cuenta para establecer la provisión de cartera, por las glosas a la facturación

Doctora

KETY DEL CARMEN HERRERA MESTRA

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20107-144823, en el cual solicita orientación contable sobre los siguientes aspectos:

1. Pagos recibidos de las EPS, en los cuales no ha sido posible identificar las facturas a las cuales debe aplicarse el pago.
2. Pagos recibidos por anticipado en la prestación de servicios sin haber celebrado los contratos.
3. El tratamiento contable de las glosas a la facturación, en las cuales no se tiene claridad sobre el concepto, y que son representativas y por lo tanto hace que se incremente la cartera.
4. Qué es lo más pertinente tener en cuenta para la creación de una provisión de la cartera, una estimación del histórico de las glosas o la provisión de forma general o individual, y los aspectos relevantes.

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

## CONSIDERACIONES

### 1.1. Depuración contable de los depósitos en instituciones financieras.

En relación con las consignaciones o pagos para los que no ha sido posible identificar las facturas a las cuales deben aplicarse, el artículo 2° de la Ley 1066 de 2006, establece: *"Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. 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:* (Subrayado fuera de texto).

2. 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. (...).

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).

### 2.1. Reconocimiento contable de ingresos recibidos por anticipado en la prestación de servicios de salud.

Los párrafos 17, 20, 116, 117 y 239 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

17. El Sector Público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, fines estatales, operación, creación, transformación y liquidación. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad.

(...)

20. El entorno jurídico obliga a cumplir el régimen presupuestal, las formas de contratación, el régimen laboral, las estructuras patrimoniales, el régimen para la obtención y uso de recursos, el desarrollo de actividades económicas y los criterios de gestión o producción de bienes y servicios. El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del Sector Público.

(...)

116. Registro. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida.

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

(...)

239. Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos (...).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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”.

### 3.1. Tratamiento contable de las glosas.

El numeral 6 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, establece que: “Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud (EPS), Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS. (...)”

Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial. (...).

Las glosas 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”.

### 3.2. Provisión de deudores.

El párrafo 154 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la provisión de deudores, 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 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 la misma manera el párrafo 155 la norma contable, establece 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 deter-

minarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor. (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

### 1.1. Depuración contable de los depósitos en instituciones financieras

En relación con las consignaciones o pagos para los que no ha sido posible identificar las facturas a las cuales deben aplicarse, es responsabilidad legal de las entidades implementar sus propios procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera. No obstante, se recomienda realizar un reordenamiento administrativo y operativo, para solucionar de fondo la problemática, hacer las investigaciones administrativas requeridas y las conciliaciones necesarias con los clientes o usuarios del servicio, en la medida que la contabilidad no está para suplir estas deficiencias.

### 2.1. Reconocimiento contable de ingresos recibidos por anticipado en la prestación de servicios de salud

El entorno jurídico condiciona el sector público colombiano y demanda la legalidad de las transacciones, hechos y operaciones que deben ser reconocidos en los estados contables, no obstante los ingresos recibidos por

anticipado, con independencia de que estén sustentados en un contrato, corresponden a la definición de pasivos que deben ser reconocidos en la contabilidad de la entidad. Para el caso concreto, los recursos recibidos por anticipado se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

### 3.1. Tratamiento contable de las glosas.

En relación con el tratamiento contable de las glosas a la facturación, se debe aplicar el 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, y en caso de que persista alguna inquietud puede elevar la consulta precisando el tema concreto.

### 3.2. Provisión de deudores.

Procede la provisión de los valores que la entidad estime incobrables como resultado de los estudios técnicos adelantados originados por la antigüedad o el incumplimiento, y como criterio para establecer el valor a provisionarse puede utilizar cualquiera de los dos métodos señalados en la norma técnica para deudores.

\*\*\*

## CONCEPTO 20108-145862 del 25-08-10

CONCEPTO 20108-145862 del 25-08-10			
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	Inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan en forma global las provisiones o valorizaciones de los bienes inmuebles

Señor Teniente Coronel  
CARLOS JULIO CARREÑO ESTUPIÑÁN  
Director Financiero Ejército Nacional (e.)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-145862, en la cual consulta sobre la contabilización global de las provisiones o valorizaciones de los bienes inmuebles de la entidad contable pública.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los libros de contabilidad determina:

*"343. Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; las sumas de los movimientos débito y crédito de cada una de las cuentas del respectivo mes, que han sido tomadas del Libro Diario; y el saldo final del mismo mes. Tratándose de las entidades societarias, el libro de socios o accionistas es un libro principal, y contiene el registro de las acciones, cuotas o partes de interés social de cada uno de los socios y los movimientos de las mismas."*

*"344. Los libros de contabilidad auxiliares contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las tran-*

*sacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad y los documentos soporte."*

De otra parte, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 357 de 23 de julio de 2008, en el punto 3.4 indica:

*"3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones. Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias."*

## CONCLUSIÓN

Conforme a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

Los registros contables de las provisiones, valorizaciones o depreciaciones de los bienes inmuebles de la entidad, deben calcularse a los bienes debidamente individualizados, ya sea que las bases de datos sean administradas por el área contable o por un área diferente; en cualquier caso deben generarse reportes manuales o automatizados, que pueden corresponder a los libros auxiliares o a la documentación contable que constituye el soporte para el registro resumido a nivel de los libros principales.

Por consiguiente si la entidad no cuenta con la individualización relacionada con las depreciaciones, provisiones y valorizaciones de los bienes inmuebles como se ha indicado, es necesario tomar las medidas administrativas conducentes para obtener esta información.

\*\*\*



**CONCEPTO 20108-146133 del 30-08-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Procedimientos para lograr la depuración sostenible de la contabilidad y consideraciones sobre el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor

JORGE ENRIQUE CARDOSO RODRÍGUEZ

Jefe Oficina de Control Interno

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca (CAR)

Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146133, en la cual consulta la viabilidad de continuar con las políticas de depuración contable emitidas durante vigencia de la Ley 971 de saneamiento contable, sin conformar el Comité de Sostenibilidad Contable y en caso afirmativo cuáles son los procedimientos para lograr la depuración sostenible de la contabilidad.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

De conformidad con la decisión de la Corte Constitucional, mediante la sentencia C-475 del 6 de junio de 2006, el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 fue declarado inexecutable por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política, por lo tanto, a partir del 7 de junio de 2006 dejó de tener vigencia la aplicabilidad de la Ley 716 de 2001, modificada y prorrogada por la Ley 901 de 2004 y como consecuencia, teniendo en cuenta el principio universal del derecho mediante el cual lo accesorio corre la suerte de lo principal, toda la normatividad relacionada con el proceso de saneamiento contable, quedó sin vigencia, incluyendo lo relacionado con la creación obligatoria del Comité de Saneamiento Contable.

De otra parte, la Ley 87 de 1993 establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, dicta otras disposiciones y señala que:

Artículo 3º. Características del Sistema de Control Interno: *"a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables. (...) b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización. c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el Control Interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad. d) La Unidad de control interno o quien haga sus veces es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo. e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros."* (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 4º, en lo relacionado con los elementos del Sistema de Control Interno, expresa: *"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. (...)"*

Así mismo, el artículo 6º señala la responsabilidad del Control Interno en las entidades al establecer: *"El establecimiento y desa-*

*rollo del 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."*

En desarrollo del artículo 3º de la Ley 87, la Contaduría General de la Nación (CGN), mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el "Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN", para orientar a los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en las gestiones administrativas necesarias, que garanticen una información confiable, relevante y comprensible según lo prescrito por el Régimen de Contabilidad Pública.

Además de desarrollar las características del control interno planteadas por la ley, el procedimiento de control interno contable dispone la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable con funciones de asesoría al área contable, según lo indicado en el numeral 3.11 que al tenor dice: *"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. (...)"* (Subrayado fuera de texto).

**CONCLUSIÓN**

Según lo indicado en las consideraciones expuestas, la creación del Comité Técnico de Saneamiento Contable y todas las actuaciones derivadas de su aplicación quedaron sin vigencia desde la declaratoria de inexecutable de la norma relacionada con el Saneamiento Contable, de manera que de acuerdo con la normatividad contable pública vigente, el responsable del establecimiento de las políticas de control interno es el Representante legal de la organización. No obstante, siendo el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable un elemento previsto por el procedimiento de control interno contable, como la instancia asesora del área contable para lograr la generación de información confiable, relevante y comprensible, la decisión sobre su conformación es competencia del Representante legal.

De otra parte, respecto al mecanismo o bases procedimentales para lograr la depuración sostenible de la contabilidad, corresponde a sus directivos la responsabilidad de definir las políticas como guías de acción y los procedimientos que permitan identificar las diferentes circunstancias que afectan la razonabilidad de la información, como pueden ser, entre otros, determinar las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes y obligaciones de la entidad y proceder a incorporarlos o retirarlos, según corresponda, analizar la consistencia de las cifras, confrontar los saldos en libros vs las existencias físicas y saldos de terceros.

\*\*\*

CONCEPTO 20108-146462 del 29-09-10			
1 5	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Procedimiento a seguir por la Secretaría de Educación del Risaralda cuando no se dispone de información sobre fechas de entrega y valor de los bienes en su poder, su valorización y aseguramiento
2 3 4	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>1960</b> Bienes de arte y cultura
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Reconocimiento y determinación de la vida útil de las existencias de libros de ediciones bastante antiguas, pero con valor representativo, por parte de las instituciones educativas

Doctora

MARÍA MARGOTH AGUIRRE RENDÓN

Profesional Universitario

Secretaría de Educación de Risaralda

Pereira (Risaralda)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146462, en la cual solicita aclaración sobre varios interrogantes relacionados con el manejo contable de bienes de Establecimientos Educativos, consignados en la consulta de la siguiente forma:

1. "Existen Establecimientos Educativos donde no se tiene archivos con las fechas de entrega y valores de los bienes, ¿Qué hacer?"

2. "En todos los establecimientos Educativos existen una gran cantidad de libros y textos escolares, que en contabilidad tienen un valor considerable, pero la gran mayoría son de elevada antigüedad, por ejemplo existen textos y libros del año 1988, ¿Qué hacer?"

3. "Contablemente se debe manejar su valor por el código contable 1715-bienes históricos y culturales-171505-bibliotecas? o por el código contable 19- otros activos-1960 bienes de arte y cultura-1960017-libros y publicaciones de investigación y cultura?, o por el contrario como bienes de consumo?"

4. "Para evitar la sobrevaloración de los activos, ¿qué vida útil se debe manejar para esta clase de bienes? Teniendo en cuenta que con los avances tecnológicos un libro o texto escolar pierde vigencia inmediatamente."

5. "La Contraloría General del Departamento de Risaralda está exigiendo que todos los Establecimientos Educativos deben tener los bienes asegurados, y actualmente estos tienen muchos bienes totalmente depreciados pero que aún le están prestando un servicio a la Institución. Las compañías de seguros no expiden pólizas para bienes tan viejos. ¿Entonces qué deben hacer en este caso los Representantes Legales para responderle a los entes de vigilancia y control?"

Respecto de las inquietudes antes relacionadas, este Despacho se permite atenderlas en el mismo orden en que fueron consignadas en la consulta, en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

1. Carencia de archivos y de información soporte sobre el valor de bienes en Establecimientos Educativos.

En lo que respecta a la no disponibilidad de archivos y documentos soporte idóneos sobre existencia de bienes y sus valores, el numeral 9.2.1 de las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala:

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."

De otra parte, en el Manual de Procedimientos del Régimen antes citado, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, cuyo objetivo es servir de guía en la implementación y evaluación del control interno contable de las entidades públicas, establece:

"ART. 3º. 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 numeral 3.1 DEPURACIÓN CONTABLE PERMANENTE Y SOSTENIBILIDAD, del procedimiento antes mencionado, se refiere a:

"Las entidades contables públicas cuya información 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 con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto).

**2. 3. y 4.** Tratamiento contable de las existencias de libros de ediciones bastante antiguas, pero con valor representativo, y determinación de su vida útil:

El numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), respecto de Otros activos, establece:

*“189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.*

(...)

*191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como *“el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca.”* (Subrayado fuera de texto).

(...) **DINÁMICA**

SE DEBITA CON:

1- El costo de adquisición a cualquier título.

SE ACREDITA CON:

1- El costo del bien vendido, cedido o dado de baja.

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado se concluye de la siguiente forma:

- Respecto del procedimiento a seguir cuando en un ente no se dispone de información sobre fechas de entrega y valor de los bienes en su poder, es una situación que debe ser atendida por las correspondientes instancias administrativas, implementando procedimientos y políticas propias en materia de control de la entidad, y adelantando las acciones necesarias para la obtención de los documentos soporte idóneos, acciones que deben estar apoyadas en la observancia de los lineamientos del *Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación*, específicamente en lo concerniente a los numerales 3.1

Depuración contable permanente y sostenibilidad y 3.2 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

No obstante lo anterior, si adelantadas las gestiones administrativas antes mencionadas, no es posible determinar el valor de los bienes mediante soportes origen de la transacción, se debe proceder a su valoración mediante la práctica de un avalúo técnico, el cual sirve de base para la incorporación del activo en la contabilidad del ente, teniendo en cuenta que se trata de bienes que aún contribuyen al cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

- El valor de los libros y textos escolares que componen la biblioteca de los establecimientos educativos, y que se encuentran a disposición de los estudiantes para su consulta, debe reconocerse como un activo, mediante un débito a la subcuenta 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, cuenta que incluye el valor de los libros y publicaciones de Investigación y consulta.
- En materia de la sobrevaloración de los bienes registrados en la cuenta 1960- BIENES DE ARTE Y CULTURA, es de precisar que esta clase de bienes no es objeto de actualización, es decir, su valor inicial permanece a lo largo del tiempo de su vigencia, hasta tanto se considere que deben ser dados de baja, o bien sean cedidos o vendidos. Por lo tanto en el caso consultado, es procedente que sea la misma entidad quien entre a evaluar la pertinencia de permanecer con registros de existencias de libros en biblioteca, que ya se encuentran desactualizados frente a los avances temáticos y tecnológicos actuales.
- Respecto de la determinación de las vidas útiles para el tipo de bienes en análisis, es de precisar que dada la naturaleza de la cuenta y su respectiva dinámica, dichos activos no son objeto de amortización, de forma que el concepto de vida útil no es un factor determinante en la permanencia de los valores de los bienes en los registros contables, razón por la cual el valor de los mismos solo puede ser disminuido hasta tanto el bien sea vendido, cedido o dado de baja por deterioro o pérdida.
- En lo que respecta a la imposibilidad de tomar pólizas de seguros para amparar los bienes con bastante antigüedad en la institución, es claro que esta es una actuación de índole administrativo, tema que no es de competencia de la Contaduría General de la Nación. 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.

\*\*\*

**CONCEPTO 20108-146503 del 04-10-10**

<b>CONCEPTO 20108-146503 del 04-10-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1 1.2	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	<b>Subtema</b>		Inviabilidad de reconocer los contratos de concurrencia pensional que no han generado derechos de cobro de transferencias

Doctora  
MAYERLY BERNAL CHOCONTÁ  
Directora Operativa de Control Departamental  
Contraloría Cundinamarca  
Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el número 20108-146503, mediante la cual informa que “En desarrollo de la auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, Modalidad Integral, que se adelantó a la ESE Hospital San Rafael de Fusagasugá de la vigencia 2009”, se encontró que “el sujeto de control por medio de la Ley de saneamiento contable en el año 2006 incorpora el valor correspondiente al Contrato de Concurrencia 204 de 2001 (...) a la cuenta deudores y como contrapartida el Capital Fiscal de la entidad.” Y consulta acerca de la razonabilidad del mencionado registro contable, para lo cual cita algunos artículos del Decreto 2649 de 1993.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Ley 716 de 2001, por la cual se expidieron 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”<sup>24</sup> (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” (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el párrafo 9 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), parte integral del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), adoptado mediante Resolución 354 de 2007, establece que “Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, esta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible” y el párrafo 11 del mismo texto normativo indica 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” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 117 del PGCP, describe el Principio de Devengo o Causación indicando 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 120 del PGCP, describe el Principio de Prudencia, estableciendo 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” (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”.

### CONCLUSIÓN

Con base en los principios de contabilidad pública de Devengo o Causación y de Prudencia, contenidos en el Plan General de Contabilidad, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, los contratos de concurrencia pensional que no hayan generado derechos de cobro de transferencias no son objeto de reconocimiento, sino hasta el momento en que exista el derecho cierto para su cobro.

En ese sentido, la entidad contable Pública E.S.E. Hospital San Rafael de Fusagasugá debe dar aplicación a la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación para depurar la información contable que no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, adelantando todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados,

<sup>24</sup> 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.

informes y reportes contables, de tal forma que la información contable pública cumpla las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Por tal motivo, la mencionada entidad debe depurar los valores que aparezcan registrados en el activo como deudores por concepto de concurrencia pensional, siempre que no correspondan con derechos ciertos de cobro.

Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación 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.

En cuanto a los artículos del Decreto 2649 de 1993, citados en la consulta, el Concepto 20106-144375 emitido por la Contaduría General de la Nación para dar respuesta a una consulta radicada por la Contraloría de Cundinamarca, expresa que *"En primera instancia a efectos de aclarar su solicitud y en relación con las citas realizadas en su comunicación a partir del Decreto 2649 de 1993, vale la pena señalar que el instrumento mediante el cual el Contador General de la Nación determina las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público es el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), de obligatoria aplicación para las entidades sujetas a su ámbito"*.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147294 del 04-10-10**

CONCEPTO 20109-147294 del 04-10-10			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Consideraciones sobre el manejo de materiales inservibles, chatarra y baja de activos y su posible aprovechamiento (Venta)

Señor  
JOSÉ IGNACIO MORALES ARRIAGA  
Bogotá, D. C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 20109-147294, en el cual plantea las siguientes inquietudes:

1. Si un establecimiento público tiene elementos chatarrizables, o material inservible, como muebles o enseres que ya no vayan a tener uso, y pueda dársele de baja, ¿Cuál es el procedimiento administrativo que debe seguirse, y bajo qué normatividad debe hacerse lo pertinente?
2. ¿Es viable que la entidad o establecimiento público proceda a la venta de dicho material, elementos o enseres, libremente, sin ofertarlo o llevarlo a martillo o remate? ¿Si ello es posible, bajo qué normatividad debe ampararse?
3. Si de todas maneras la entidad pública vende la chatarra, o el material o bienes inservibles, ¿a qué cuenta o rubro deben ingresar los dineros, y cuál es la destinación de los mismos, una vez se ingresen a la cuenta o rubro correspondiente?
4. ¿Es permitido que los funcionarios de una determinada entidad pública, se apropien de los dineros provenientes de la venta de chatarra o elementos inservibles o dados de baja, para gastos diferentes a los permitidos por la ley, o para el fin misional?
5. En suma ¿Cuál es el procedimiento permitido para disponer o vender chatarra, material inservible, o bienes y enseres dados de baja, en una entidad estatal; a la luz de qué normatividad se hace, a qué cuenta o rubro presupuestal deben consignarse los dineros provenientes de tal venta, y cuál es la destinación final de tales dineros?

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

En primer lugar, el *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 (RCP), en el numeral 23 sobre retiro de propiedades, planta y equipo establece:

*"23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO*

*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). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)".*

A su vez, sobre los Otros Ingresos, el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), respecto de la cuenta 4810- EXTRAORDINARIOS, establece:

*"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 pública.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción."*

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

En primer lugar, en lo que respecta a las inquietudes planteadas en la consulta sobre el procedimiento administrativo a seguir en una entidad, en lo concerniente al manejo de chatarra o material inservible que no va a ser utilizado, sobre lo cual se requiere precisar aspectos tales como: dada de baja de dichos materiales, destino final o posible venta de los mismos, procedencia de un remate, es de aclarar al consultante que tales actuaciones son de índole administrativo, y por tal razón su definición no es competencia de la Contaduría General de la Nación.

En razón de lo anterior, es preciso tener en cuenta que todos los aspectos relacionados con procedimientos administrativos, y más exactamente en lo que se relaciona con definiciones sobre manejo de materiales inservibles, tales como baja de los activos y su posible aprovechamiento por parte de una entidad, son situaciones cuya solución debe ser atendida por las correspondientes instancias decisorias del ente, en concordancia con las políticas propias definidas para el manejo de los activos, las cuales deben quedar debidamente documentadas para soportar los registros contables que se deriven de las distintas acciones que se ejecuten con los bienes.

De otra parte, en lo relacionado con el tratamiento contable de materiales inservibles, en cuanto al retiro de la cuenta de Propiedades, planta y equipo, y su posterior control hasta tanto se adopten las definiciones sobre su

destino final, es necesario ajustarse a las disposiciones consignadas en el numeral 23 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 (RCP), consignado en las consideraciones.

En lo que se refiere al destino de los dineros recibidos por la venta de materiales inservibles, es un tema que también hace parte de la decisión inicial adoptada por las instancias administrativas, que aprobaron el retiro de los activos inservibles, y su posterior venta como chatarra, dineros que deben tratarse conforme a las definiciones particulares del ente, dando estricto cumplimiento al manejo de dineros públicos. En lo referente al tratamiento contable de los dineros percibidos por concepto de las ventas de materiales inservibles o chatarra, estos se reconocen mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 481047 Aprovechamientos, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Adicionalmente, en lo que tiene que ver con la inquietud sobre las acciones a seguir ante el desvío de los dineros provenientes de la venta de chatarra o elementos inservibles en una entidad, es claramente una situación que no es competencia de la Contaduría General de la Nación, y de tenerse las evidencias del caso, debe ser puesta en conocimiento de las correspondientes instancias de control del ente, a quienes corresponde evaluar si efectivamente se presenta un manejo indebido de los recursos de la entidad.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147152 del 07-10-10

CONCEPTO 20109-147152 del 07-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre la documentación que requiere la CGR para efectuar la depuración contable de inversiones en Leasing Financiera Cauca S.A. en liquidación, teniendo en cuenta que FOGAFIN manifiesta que no tiene previstos pagos adicionales a favor de acreedores por cuanto no existen activos pendientes de volver líquidos que permitan hacerlos

Doctor

ALDALIVAR SOLANO MOTTA

Coordinador Gestión Contable

Contraloría General de la República

Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147152, en la que consulta si la Contraloría General de la República (CGR) puede castigar contra la provisión, el valor de las inversiones en Leasing Financiera Cauca S.A. no recuperadas por la CGR, tomando como soporte documental válido el oficio suscrito por el Representante Legal de FOGAFIN, en el que se consigna que no obstante reconocer el saldo adeudado a la CGR, por las inversiones pendientes de recuperación, no se tiene previsto efectuar otros pagos por la mencionada obligación, por cuanto no existen activos pendientes de volver líquidos que permitan la realización de pagos adicionales a la Contraloría General de la República.

Sobre el particular, me permito dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En relación con la idoneidad de un soporte contable para el castigo contra la provisión de una inversión irrecuperable por parte de una entidad contable pública, es necesario tener en cuenta pautas generales consignadas en la regulación de la Contaduría General de la Nación sobre el tema, así:

En primer lugar, el numeral 9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), respecto de los soportes de contabilidad, señala:

“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 o operaciones que realicen las entidades contables públicas. (...)”

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

De otra parte, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.7 respecto de Soportes Documentales, contempla:

“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.

(...)

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 del texto).

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*”

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado se concluye lo siguiente:

En primer lugar, la decisión y el procedimiento de castigo de inversiones no recuperables contra la respectiva provisión, es una definición que compete a las instancias administrativas de la entidad, con el apoyo del área jurídica, quienes tienen el conocimiento de los pormenores del proceso de cobro, y el análisis de la evidencia para su reconocimiento en la contabilidad, de forma que deben adelantar las acciones necesarias para la obtención de los documentos soporte idóneos, sustentadas en la observancia de los lineamientos del *Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría*

*General de la Nación*, específicamente en lo concerniente a los numerales 3.2 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, y 3.7 Soportes Documentales.

De otra parte, el manejo de los soportes de las transacciones registradas en la contabilidad de una entidad, debe establecerse mediante políticas y procedimientos propios, cuya definición corresponde a las instancias autorizadas, atendiendo tanto a las operaciones del ente, como a la naturaleza de las transacciones, que permitan que los registros contables queden soportados debidamente de acuerdo a los requerimientos particulares de cada cuenta.

En atención a lo anterior, en el caso consultado, se podrá establecer si la comunicación emitida por el Representante legal de FOGAFIN, en la que manifiesta que no se tienen previstos pagos adicionales a favor de los acreedores de Leasing Financiera Cauca S.A. en liquidación, puede considerarse como una evidencia clara y expresa de la no recuperabilidad de los saldos de inversiones no cancelados a la CGR, o bien se requiere obtener un documento adicional que haga referencia expresa tanto al saldo pendiente a favor de la CGR, como a la imposibilidad de su cancelación por parte de la entidad liquidadora.

No obstante que la definición del soporte idóneo en el caso consultado no es del resorte de la Contaduría General de la Nación, por tratarse de una actuación de índole administrativo, tema que no es de su competencia, es conveniente anotar que dicha actuación debe ser adelantada por la misma entidad, a quien también corresponde evaluar si existen otras instancias o alternativas de recuperación de saldos a favor del ente, de forma que la decisión de castigo contra la provisión de saldos de inversiones irrecuperables no presente dudas, por cuanto han sido agotados todos los mecanismos al alcance de la entidad para el respectivo cobro.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147187 del 11-10-10

CONCEPTO 20109-147187 del 11-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN <b>2905</b> Recaudos a favor de terceros <b>4810</b> Extraordinarios
	<b>Subtema</b>		Depuración contable de partidas conciliatorias, reconocidas como recaudos a favor de terceros, una vez adelantadas todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados

Doctor  
MIGUEL ÁNGEL VALENCIA PANTOJA  
Jefe Sección Contabilidad  
Universidad de Nariño  
Pasto (Nariño)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147187, en la cual solicita aclaración sobre la periodicidad en que se deben reconocer como ingresos extraordinarios, los depósitos bancarios de los cuales no ha sido posible la identificación tanto del tercero como del concepto por el cual fueron realizados, solicitud que se fundamenta en la necesidad de incorporación de tales ingresos en la contabilidad, en razón del déficit presupuestal de la entidad.

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

## CONSIDERACIONES

Respecto a las consignaciones realizadas por terceros en las cuentas bancarias de la Universidad de Nariño, de las cuales no ha sido posible identificar

el tercero y el concepto por el cual fueron efectuadas, es de tener en cuenta 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).

A su vez, la Contaduría General de la Nación, mediante el concepto 200812-121931 de diciembre 24 de 2008, señala:

*"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".*

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, contempla:

#### **"DINÁMICA**

##### **SE DEBITA CON:**

(...)

##### **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".*

#### **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo antes expuesto, en el caso de presentarse consignaciones a favor de la entidad pendientes de identificación tanto del tercero, como del concepto por el cual fueron realizadas, se concluye:

En primer lugar, 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, mediante un débito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a 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, con independencia de que temporalmente no pueda determinarse a qué corresponden dichos recursos, con ello se busca evitar que las entidades mantengan por tiempo indefinido valores reflejados únicamente en las conciliaciones bancarias.

Una vez adelantadas todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados, y si ello no ha sido posible, es factible reconocer los valores de consignaciones pendientes de identificación, como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

De otra parte, en lo que tiene que ver con las gestiones administrativas que debe adelantar una entidad para obtener los documentos soporte que permitan identificar el origen de los recursos en mención y proceder así a su correcto registro en la contabilidad, es necesario tener en cuenta la realización de acciones tales como:

1. Establecimiento de adecuadas políticas y procedimientos de control contable, que contemplen la realización permanente de cruces de información entre las diferentes áreas o dependencias de la organización.
2. Realización de conciliaciones oportunas con las entidades bancarias, que permitan la identificación del tercero y el concepto por el cual se realizan los depósitos.
3. Implementación de apropiados análisis de cuentas de acuerdo con su naturaleza, tales como la circularización a los usuarios del servicio, que sustenten debidamente la información contable.

Ahora bien, no obstante estar establecido por la Contaduría General de la Nación, el procedimiento para el registro como ingresos, de partidas sobre las cuales no ha sido posible la identificación del origen de los recursos consignados, es de precisar que este procedimiento es de carácter excepcional, dado que el reconocimiento contable a título de ingresos debe obedecer a los resultados arrojados por las investigaciones adelantadas y no a la necesidad de incorporarlos al presupuesto, por lo tanto, adoptar dicha práctica como un procedimiento regular, estaría desvirtuando las cifras de la contabilidad respecto de los hechos económicos subyacentes.

Por lo anterior, en el caso consultado corresponde a la misma entidad bajo la responsabilidad de las instancias autorizadas, y de conformidad con sus manuales de políticas y procedimientos, establecer el tiempo límite para el reconocimiento como un ingreso extraordinario de los depósitos no identificados, si a ello hubiere lugar.

\*\*\*



**CONCEPTO 20108-146604 del 12-10-10**

<b>CONCEPTO 20108-146604 del 12-10-10</b>			
<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>3208</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Capital fiscal
	<b>Subtema</b>		Depuración contable de los saldos revelados en contabilidad por activos y pasivos inexistentes
<b>2</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>5101</b> Sueldos y salarios
		1.2	<b>5103</b> Contribuciones efectivas
		1.3	<b>73</b> Servicios de Salud
		1.4	<b>1409</b> Servicios de salud
		1.5	<b>2505</b> Salarios y prestaciones sociales
		1.6	<b>2425</b> Acreedores
		1.7	<b>1905</b> Bienes y servicios pagados por anticipado
<b>Subtema</b>		Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I, de aportes patronales sin situación de fondos.	

Doctor  
RONY BERMÚDEZ PÉREZ  
Contador Público  
HOSPITAL SAN ROQUE ESE NIVEL I  
Coyaima (Tolima)

**ANTECEDENTES**

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente N°. 20108-146604, mediante la cual consulta el tratamiento contable de activos y pasivos inexistentes que se encuentran registrados en el balance y de los aportes patronales sin situación de fondos.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

**Tratamiento contable de activos y pasivos inexistentes**

La resolución 357 del 23 de julio de 2008 mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en su numeral 3.1 determinó que:

*“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. (Subrayado fuera de texto).*

*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).*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, como: “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 trasladados 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 trasladados.”.

**Tratamiento contable de los aportes patronales sin situación de fondos**

El Decreto 1636 de 2006, por el cual se reglamenta la forma y oportunidad para efectuar los giros de aportes patronales del Sistema General de Participaciones para Salud en desarrollo de lo establecido en el artículo 53 de la Ley 715 de 2001 y se dictan otras disposiciones, en su artículo 7 establece: “ Giro de los recursos. Con base en la información suministrada por las entidades territoriales, el Ministerio de la Protección Social a más tardar el 31 de enero de cada año preparará y comunicará la programación inicial de los giros mensuales a las Direcciones y/o Secretarías Departamentales y Distritales de Salud, así como a las Entidades Promotoras de Salud, a las Administradoras de Riesgos Profesionales y a las Administradoras de los Fondos de Pensiones y Cesantías.

*El giro efectivo de los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud-Aportes Patronales, será efectuado por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa instrucción de giro del Ministerio de la Protección Social, a través del Sistema Integrado de Información Financiera, SIIF, directamente a las Entidades Promotoras de Salud, a las Administradoras de Riesgos Profesionales, a las Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías, a las cuales se encuentren afiliados los servidores públicos, dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, como lo establece el artículo 53 de la Ley 715 de 2001.*

*Parágrafo 1°. Las entidades territoriales y las entidades empleadoras registrarán mensualmente la ejecución presupuestal de ingresos y gastos de los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud-Aportes*

*Patronales, con base en los giros efectuados por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público y si fuere el caso, registrará con la misma periodicidad la ejecución con recursos propios.” (Subrayado fuera de texto).*

En cuanto a la aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, el numeral 5º del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) establece *“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.*

*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, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.”*

Así mismo el Régimen de Contabilidad Pública establece que *“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”.*

## CONCLUSIÓN

### **Tratamiento contable de activos y pasivos inexistentes**

De acuerdo con las consideraciones expuestas nos permitimos concluir que el proceso de depuración contable es permanente en las entidades

públicas para garantizar que los saldos revelados en la contabilidad reflejan razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, por tanto, si los saldos registrados en las cuentas del activo y en las cuentas del 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 y depurar la información contable, para revelar su realidad financiera, económica, social y ambiental.

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.

En consecuencia, el retiro de activos inexistentes se registran mediante un débito en la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta del grupo de activos que corresponde.

Para el caso del retiro de pasivos inexistentes se debe registrar un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta del grupo de pasivos que corresponde, y un crédito en la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

### **Tratamiento contable de los aportes patronales sin situación de fondos**

De la normativa señalada se concluye que:

#### **1. Causación de los aportes patronales y cesantías**

Para el reconocimiento de los aportes patronales del personal administrativo, 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.

Lo anterior, sin perjuicio de que la entidad reconozca 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.

#### **2. Reconocimiento de la prestación del servicio de salud**

La prestación del servicio 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.

#### **3. Giros de la Nación a los fondos administradores de pensiones, seguridad social en salud, riesgos profesionales y cesantías.**

Cuando se haga el cruce de cuentas con los giros de la Nación para los aportes patronales, la IPS debita las subcuentas 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIO DE SALUD.

#### **4. Registro del menor o mayor valor causado de los aportes patronales por la IPS**

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.

\*\*\*

CONCEPTO 201010-147803 del 26-10-10			
1	TÍTULO	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	Tema	1.1 2.1 2.2	<b>2401</b> <b>4810</b> Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Adquisición de bienes y servicios nacionales Extraordinarios
	Subtema		Procedimiento para la depuración de saldos de cuentas por pagar, una vez agotadas las gestiones administrativas pertinentes para el pago de tales obligaciones

Doctor  
MARIO ANDRÉS URÁN MARTÍNEZ  
Director General  
Caja de Previsión Social de Comunicaciones (Caprecom)  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147803, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que existen a la fecha cuentas por pagar de fecha anterior al 31 de diciembre de 2004, las cuales se encuentran registradas en la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y que no han sido objeto de cobro por parte de los prestadores a pesar de la conciliación y circularización de las cuentas por pagar. Por lo anterior, solicita concepto en relación con el tratamiento contable que se debe dar a las cuentas por pagar cuya antigüedad supera los cinco años.

## CONSIDERACIONES

El párrafo 104 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala en relación con la razonabilidad, como condición para que se cumpla la característica cualitativa de la información contable de Confiablez, que: *“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).

El párrafo 202 del Marco Conceptual citado, y relacionado con las Normas técnicas relativas a los pasivos determina 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”*.

De igual forma, el párrafo 204 de la misma Norma técnica, expresa que *“Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos”*.

Así mismo, el párrafo 264, relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad, financiera, económica, social y ambiental, 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 del texto).

De otra parte, el numeral 3.1 del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación” estipula que:

*“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:*

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u 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.*

*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 Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece 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".

## CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que las cuentas por pagar corresponden a vigencias anteriores al 31 de diciembre de 2004, si una vez agotadas todas las gestiones administrativas pertinentes para el pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública sin que haya sido posible realizar el pago, por cuanto no han sido objeto de cobro, y no fue posible ubicar a la persona o entidad acreedora, o si de

conformidad con las disposiciones legales aplicables dichas obligaciones han prescrito, la entidad debe disminuir el pasivo previamente reconocido mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

No obstante lo anterior, la entidad contable pública debe determinar si existen cuentas por pagar que se encuentran bajo condiciones de una obligación natural y su intención es finiquitar el pago en debida forma, caso en el cual deben permanecer reconocidas en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y continuar adelantando todas las actuaciones posibles para ubicar al acreedor.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147217 del 28-10-10

CONCEPTO 20109-147217 del 28-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones para determinar el acta de verificación de interventoría o el acta de liquidación del contrato, como soporte idóneo de registro de la liquidación de un contrato

Doctor  
FÉLIX FRANCISCO RUEDA FORERO  
Representante legal  
Metrolínea  
Bucaramanga (Santander)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147217, en la cual solicita aclaración sobre el soporte idóneo para ser tomado como base de los registros contables de la liquidación de un contrato, pues no se tiene claridad si ello procede con el acta de verificación de interventoría, o el acta de liquidación del contrato.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En primer lugar, el Régimen de Contabilidad Pública, en el marco conceptual, numeral 7 establece las características cualitativas de la información contable pública, entre las cuales contempla:

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

*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 del texto).*

De otra parte, el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece lo siguiente:

"1.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE:

(...)

"d) Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

f) Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.

(...)

1.4 RIESGOS DE ÍNDOLE CONTABLE: "Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de informa-

ción contable con las características de confiabilidad, relevancia, y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en 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.

(...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que

sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos" (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIÓN

De acuerdo a las anteriores consideraciones para el caso consultado, se concluye:

Corresponde a la entidad contable pública revelar la totalidad de las transacciones, hechos y operaciones que afectan su situación, siendo que la definición de los soportes idóneos para el registro de un determinado hecho económico en la contabilidad, como es el caso de la liquidación de un contrato, debe realizarse atendiendo lo dispuesto en el *Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación*, numeral 3.7 de Soportes documentales, que contempla que los soportes documentales deben ser definidos en las políticas y procedimientos propios del ente.

De acuerdo con lo anterior, en el caso consultado la definición del soporte idóneo para la realización de los registros contables derivados de la liquidación de un contrato, es una decisión que compete a las instancias administrativas del ente, a quienes corresponde fijar la política general a partir de un sano criterio y del conocimiento de las operaciones propias, de forma que cada transacción atienda a sus particulares condiciones, con lo cual se garantiza de una parte, la obtención de registros contables que respondan tanto a la realidad de los hechos económicos como a la naturaleza de la transacción, y de otra, el mantenimiento de adecuados y oportunos flujos de información para la elaboración de informes contables actualizados que cumplan con la característica cualitativa de Confiabilidad, consignada en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

### CONCEPTO 20109-147285 del 02-11-10

CONCEPTO 20109-147285 del 02-11-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	5815 8361 Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Ajuste de ejercicios anteriores Responsabilidades en proceso
	<b>Subtema</b>		Depuración por parte de Infitulú del registro realizado por la adjudicación de contratos de construcción e interventoría, teniendo en cuenta que la obra no se realizó, y el acta de liquidación establece que los recursos entregados al contratista corresponden al pago de los costos en los cuales este incurrió, que le permite alcanzar el punto de equilibrio en el contrato

Doctora  
SILVIA STELLA HERNÁNDEZ ARANGO  
Profesional Universitario Contador  
Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Tuluá (Infitulú)  
Tuluá (Valle del cauca)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147285, en la cual nos informa que Infitulú en el año 2006, adquirió inmuebles con el objetivo de desarrollar el proyecto de reubicación de vendedores ambulantes, para lo cual adjudicó los contratos de construcción e interventoría, desembolsando recursos para este proyecto por una suma cercana a los \$3.000 millones. En el mes de diciembre de 2007 se liquidaron dichos contratos sin haberse cumplido con la construcción del proyecto. Así mismo, el valor de los contratos de construcción e interventoría, como los demás costos que se iban a imputar a este proyecto se contabilizaron en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción.

En el año 2008, la nueva administración puso en conocimiento a los entes de control esta situación de lo cual se derivaron investigaciones que se encuentran en curso actualmente. Por lo anterior y con el fin de sanear los estados financieros, consulta si se debe efectuar la amortización de este valor, a qué tiempo se debe efectuar y cuál es el documento soporte para hacerlo.

Es de anotar que de acuerdo con la información suministrada por usted mediante correo electrónico, "en el acta de liquidación se llevaron a cabo acuerdos como reconocimiento al contratista por equilibrio económico, por tal razón prácticamente se pagó todo el precio sin obtener a cambio el objeto del contrato".

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

## CONSIDERACIONES

El párrafo 102 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con las características cualitativas de la información contable pública, señala: *“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).

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, establece:

### **“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”.* (Subrayados fuera de texto).

En lo relacionado con los documentos soporte, los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican que:

### **“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”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación, 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:

### **“3.7. Soportes documentales**

*La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.*

*Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.*

*En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.*

(...)

*De 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”.* (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN *“Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.*

## **DINÁMICA**

### **SE DEBITA CON:**

1- *El valor de los desembolsos imputables a la construcción de los bienes.*

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

(...)

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de las obras terminadas que se trasladan a bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, cuando la obra se encuentre en condiciones de ser utilizada, con base en el acta de entrega.

2- El valor de los materiales reintegrados por no haber sido utilizados en la construcción (...). (Subrayados fuera de texto).

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.

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".

**CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, no es objeto de amortización sino de reclasificación a la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN SERVICIO, una vez las obras terminadas se encuentren en condiciones de utilización.

Ahora bien, dado que de acuerdo con la información suministrada por la entidad el saldo de la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN no corresponde a construcciones ciertas para la entidad, sino al valor de los recursos entregados al contratista para el desarrollo de la obra, dichos recursos debieron ser reconocidos en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, los cuales se debían legalizar en la medida en que el contratista hiciera entrega de los avances de obra.

No obstante lo anterior y teniendo en cuenta que los contratos ya fueron liquidados sin que se cumpliera el objeto de los mismos, no es viable reconocerlos en este momento en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, razón por la cual Infituluá con base en la documentación allegada debe proceder a la depuración del saldo registrado en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, retirando estos valores mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 170590-Otros bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, puesto que en el acta de liquidación se estableció que los recursos entregados al contratista correspondían al pago de los costos en los cuales este incurrió que le permitan alcanzar el equilibrio económico del contrato, por lo cual Infituluá debió reconocerlos como gastos de la vigencia en la cual se liquidaron los contratos.

De manera simultánea al retiro de esta partida, y teniendo en cuenta que se están adelantando las investigaciones correspondientes para establecer la responsabilidad en la entrega de los recursos, Infituluá debe reconocer la contingencia mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), en observancia de lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En lo referente a los documentos que soportan el registro contable de la depuración, corresponden a todos aquellos escritos, comprobantes de pago o egresos, actos administrativos, actas de liquidación, contratos y demás documentos que evidencian las gestiones administrativas, según lo disponga mediante política cada entidad y que son necesarios para que la información pueda ser verificable y comprobable de conformidad con lo establecido en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

**CONCEPTO 20109-147383 del 02-11-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>	
	<b>Tema</b>	1.1 2.1	<b>3105</b>	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Capital fiscal
	<b>Subtema</b>			Depuración contable y retiro de rentas por cobrar de vigencias anteriores por impuesto sobre vehículos automotores

Doctora  
DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA  
Profesional Especializado  
Secretaría de Hacienda Municipio de Palmira  
Palmira (Valle del Cauca)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20109-147283, en la cual plantea lo siguiente:

*"En el balance del municipio en la cuenta 131033 renta por cobrar vigencias anteriores impuesto sobre vehículo automotor se encuentran registrado algunos valores desde los años 90 por este concepto.*

*A partir de la entrada en vigencia de la ley 488 de 1988, la entidad encargada de la administración, recaudo y fiscalización de los mismos son los departamentos, por ende los municipios en la actualidad no tienen el manejo de los mismos, por tanto no existe cartera por este concepto en lo referente a los vehículos de servicio particular.*

*Con base en lo anterior no existen rentas por cobrar por vehículos particulares matriculados en el municipio de Palmira.*

Solicito emitir concepto e informar el debido procedimiento para dar de baja la existencia de la cartera por vehículo automotor contabilizada en los años noventa y que viene afectando el saldo de esta cuenta”.

Respecto de lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

En relación con el caso consultado, es de tener en cuenta disposiciones normativas en materia de control interno en la entidad, aplicables a la situación concreta, así:

El artículo 4º de la Ley 87 de 1993, 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).

El numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, define el Control Interno Contable como:

*“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”.*

Por su parte, el mismo texto normativo, en el numeral 3.1 sobre depuración contable permanente, y sostenibilidad, señala:

*“Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública”.*

*Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán encuenta 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).

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

Adicionalmente, 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”.*

En relación con los registros contables, aplicables al caso consultado, se debe atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas respecto de las siguientes descripciones y dinámicas:

- Cuenta 1310 VIGENCIAS ANTERIORES. *“Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente”.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual.*

#### DINÁMICA

##### SE ACREDITA CON:

(...)

5- *El valor de las rentas por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.”.*

- Cuenta 3105- CAPITAL FISCAL. *“Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables”.*

*La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.*

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

(...).

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

Con base en las anteriores consideraciones, es de concluir que en el caso consultado lo procedente es realizar un proceso de depuración de la información correspondiente, acción a cargo de la misma entidad, quien



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 miras a la obtención de información contable de calidad en cumplimiento de los particulares requisitos consignados en el *Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN*.

Por lo anterior, en aquellos casos en que se encuentren registrados valores en la subcuenta 131033- Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, que correspondan a las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, es procedente que la entidad adelante las gestiones administrativas necesarias para la depuración de las cifras, a efectos de lo cual debe definir las instancias responsables de establecer los montos objeto de depuración y de autorizar la eliminación de derechos que no corresponden a la rea-

lidad económica del ente, de la misma forma que se deben definir los actos administrativos o documentos soporte idóneos que sustenten las decisiones adoptadas, a fin de garantizar los registros contables acordes con las disposiciones sobre el particular consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Si como resultado de dichas gestiones, la entidad determina que los saldos en cuestión no corresponden a derechos ciertos, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro o pago, situación que afecta la razonabilidad de los estados contables, se debe proceder a retirar dichos saldos mediante un débito en la subcuenta 310504- Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y como contrapartida la correspondiente subcuenta de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.

\*\*\*

**CONCEPTO 201010-147909 del 16-11-10**

<b>1</b>	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre los requisitos que deben cumplir los documentos soporte para el registro de operaciones

Doctora  
MARÍA ELENA CHAGUALA  
Contadora  
Universidad de la Amazonía  
Florencia (Caquetá)

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147909, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. ¿Los documentos soportes en su totalidad deben ser originales?
2. ¿Qué documentos se anexan para el trámite de un pago?
3. ¿Cómo debería organizarse la hoja de vida de un proveedor, y cuál es la forma correcta para la organización del archivo de documentos que sirva para los diferentes entes de control?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivos del Sistema de 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*".

Los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los documentos soporte, señalan:

*"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, archivarlos y conservarse en la forma*

*y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

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

Los numerales 3.2 y 3.7 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, establecen:

**"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.*

(...)

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".

**"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.*

(...)

*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

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos. Por tanto, le corresponde establecer los requisitos que deben cumplir los diferentes documentos soporte que le permitan el registro de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales que le

apliquen en cuanto a la presentación de documentos en original o fotocopia y los documentos que se deben anexar por parte de un tercero para efectuar un pago, entre otros, garantizando que se acople la evidencia suficiente de los hechos, transacciones y operaciones que dan origen a los registros contables, así como su disponibilidad de consulta.

En lo relacionado con la forma como debe organizar la hoja de vida de un proveedor y la forma de organizar el archivo de documentos para un ente de control, estos también son aspectos administrativos que debe definir la entidad de conformidad con lo indicado en la Ley 594 de 2000, y demás normas expedidas por el Archivo General de la Nación.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148538 del 23-11-10			
	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
<b>1</b>	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Deudas de difícil recaudo Provisión para Deudores (CR)
		2.1 2.2	
	<b>Subtema</b>		Procedimiento que debe adelantar el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) para la normalización de cartera por saldos originados en la liquidación de CORVIDE y la transformación de FOVIMED

Doctora  
TATIANA ZULUAGA GARCÍA  
Directora  
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED)  
Medellín (Antioquia)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148538, en la cual plantea, entre otros, los siguientes aspectos:

### "HECHOS

1. *ISVIMED actualmente gestiona un portafolio de cartera compuesta por 4703 clientes.*
2. *Las obligaciones fueron originadas con la liquidación de CORVIDE y la transformación de FOVIMED.*
3. *Es intención del Instituto gestionar la normalización de la cartera, de acuerdo a las políticas que aprueba la Junta Directiva del Instituto.*
4. *En desarrollo de su objeto, el Instituto está comprometido con el saneamiento de sus activos, razón por la cual implementará un proceso de saneamiento contable.*
5. *El Instituto ha identificado un volumen importante de obligaciones con saldos "no representativos", que corresponden a clientes ilocalizados y con los cuales emprender gestiones de cobro para procurar su localización o la recuperación por vía judicial, desde el criterio objetivo de costo-beneficio, le significaría a la Entidad mayores gastos que el valor efectivamente recuperado.*

Con fundamento en lo anterior, presentamos la siguiente:

### PETICIÓN

1. *¿Existe actualmente un procedimiento reglamentado para entidades públicas, para el saneamiento de activos como los descritos en los hechos anteriores?*
2. *En caso afirmativo, suministrarnos la identificación de la norma o el soporte legal para adelantar dicho procedimiento.*

3. *En caso negativo, ¿puede la Entidad basada en el criterio costo-beneficio adelantar un proceso de saneamiento de sus activos de cartera?*
4. *Si es posible, ¿qué soportes debería tener el acto administrativo que ordene tal saneamiento?"*

En relación con lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

- En primer lugar, sobre el caso consultado es importante tener en cuenta las disposiciones normativas en materia de saneamiento de cartera y control interno en las entidades públicas, así:
- La Ley 1066 de 2006 "por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones" establece:

*"Artículo 1º. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.*

*Artículo 2º. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. 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 en-*

tividad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, (...)" (Subrayado fuera de texto).

- Por su parte, la Ley 87 de 1993, establece:

"ART. 4º.-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.(...)".

"ART. 6º.- 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).

De otra parte, la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, contempla:

"ART. 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 período contable, cuyo contenido se incorpora a la presente resolución, para implementar y evaluar las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible."

El numeral 1.1 de la Resolución antes citada, define el Control Interno Contable como:

"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 misma Resolución, sobre depuración contable permanente y sostenibilidad, señala:

"Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

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:

(...)

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.(...)

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).

De otra parte, en relación con los registros contables, aplicables al caso consultado, se debe atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas, respecto de:

- Cuenta 1475- DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO: "Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

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.

#### **SE DEBITA CON:**

1- El valor de los deudores que se reclasifiquen.

#### **SE ACREDITA CON:**

(...)

2- El valor castigado contra la respectiva provisión, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes.

1. Cuenta 1480- PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) "Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores.

#### **DINÁMICA**

#### **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. (...)

## **CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado se concluye lo siguiente:

En primer lugar, se precisa al consultante que en materia de saneamiento de cartera por parte de las entidades públicas, deben ser atendidas las disposiciones sobre el particular establecidas tanto en la Ley 1066 de 2006, citada en las consideraciones, como en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, emitido por la Contaduría General

de la Nación, el cual debe ser atendido en los procesos de depuración y sostenibilidad contable adelantados por las entidades del sector público, gestión a cargo de la misma entidad como responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, a efectos de lo cual se deben implementar las políticas y procedimientos necesarios en los diferentes procesos, con miras a la obtención de información contable relevante, confiable y comprensible, en cumplimiento de los particulares requisitos establecidos en el procedimiento antes citado.

De acuerdo con lo anterior, en aquellos casos en que una entidad registre valores en las cuentas de deudores sobre los cuales considere que no es justificable adelantar procesos de cobro, en razón a que dicho proceso implica mayores costos que los valores pendientes de recuperación, corresponde a la misma entidad como responsable de las gestiones administrativas para la depuración de las cifras, definir la eliminación de

dichos saldos, de acuerdo con las particulares circunstancias del caso, definiendo claramente los montos objeto de depuración, y precisando los actos administrativos o documentos soporte idóneos que sustenten las decisiones adoptadas, en relación con los registros contables, en cumplimiento de las disposiciones consignadas en la Resolución 357 de 2008.

En concordancia con lo antes expresado, en los casos en que la entidad decide efectuar el castigo contra la provisión de saldos de cartera considerados irrecuperables, es necesario proceder a reconocer contablemente tal situación, mediante un débito en la subcuenta 148003- Préstamos concedidos de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) y un crédito a la subcuenta 147502-Préstamos concedidos de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

\*\*\*

### CONCEPTO 201010-147975 del 26-11-10

CONCEPTO 201010-147975 del 26-11-10			
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el procedimiento que debe seguir el INPEC para modificar en el sistema de administración de bienes la matrícula de un inmueble manteniendo los datos de costo histórico, depreciación y valorización que se tienen en la matrícula incorrecta

Doctor

JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON

Subdirector financiero

Instituto Nacional Penitenciario (INPEC)

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-147975 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

- ¿Cuál es el procedimiento legal para realizar la modificación de la matrícula en el módulo toda vez que es necesario conservar los datos existentes ya que se trata del mismo bien y no de uno nuevo?
- ¿Es viable crear un tipo de movimiento para la salida del bien con matrícula errada o sin englobe y crear un tipo de movimiento para el ingreso de la matrícula correcta o de englobe acogiendo los datos de costo histórico, depreciación y valorización que se tienen en la matrícula incorrecta?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Respecto al primer punto de su consulta, es necesario remitirnos al artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, el cual señala: *"Habrà 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Por tanto, con respecto a esta consulta, la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre el tema consultado, dado que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, su competencia en materia doctrinaria es resolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En relación con el segundo punto de su consulta, debemos remitirnos al numeral 3º del Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, el cual 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:*

#### **(...) 3.15. Eficiencia de los sistemas de información.**

*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.*

*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. (...)"*

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Por tratarse la pregunta de un tema jurídico-administrativo, la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre el primer punto de su consulta.

Corresponde a la entidad desde el punto de vista administrativo, establecer si el sistema implementado para la administración de los bienes inmuebles garantiza que el procesamiento y generación de la informa-

ción se realiza de forma eficiente, eficaz y económica, y definir si es viable cambiar los parámetros inicialmente definidos al sistema para que este permita realizar los movimientos por ustedes planteados.

En caso de que la entidad establezca que el sistema no garantice la adecuada administración de los bienes, deberá tomar los correctivos necesarios para proceder a su adecuación de tal manera que contribuya a satisfacer sus necesidades de información de los diferentes usuarios.

\*\*\*

### CONCEPTO 201010-147644 del 30-11-10

2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre la obligatoriedad de cumplir con las recomendaciones de carácter contable del revisor fiscal, y sobre la obtención de autorización del representante legal para incorporar los ajustes contables

Doctora

MARY CRIS RONDÓN GUAUQUE

Contadora

Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo del Tolima S.A. ESP- EDAT S.A. E.S.P. Oficial

Ibagué (Tolima)

## ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201010-147644, en el cual consulta:

1. El registro contable y manejo tributario que debe darse a la contratación (obras públicas, honorarios y servicios técnicos) desde el momento de la causación.
2. Si son de obligatorio cumplimiento las recomendaciones de carácter contable del Revisor Fiscal de la Empresa, y si los ajustes contables que surjan deben ser autorizados por el Gerente.

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Tratamiento contable en la contratación de obras públicas, honorarios y servicios técnicos.

Respecto al manejo tributario que se le debe dar a la contratación (obras públicas, honorarios y servicios técnicos), es oportuno indicarle que el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras, la siguiente: "Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación". En consecuencia, en la fecha estamos dando traslado de su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo expresado en el Artículo 33 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. En cuanto al tratamiento contable de la contratación de obras públicas se requiere conocer el contexto específico del contrato para determinar el registro contable.

Ahora, en lo relacionado específicamente con el tratamiento contable de los conceptos de honorarios y servicios técnicos, este Despacho ya se pronunció mediante el expediente 20101-139781 del 5 de marzo de 2010, dirigido al doctor Héctor Jaime Martínez López, Coordinador de Reportes Financieros y Normas, Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, del cual anexo copia.

### 2. La obligación de cumplir con las recomendaciones de carácter contable del revisor fiscal y obtener la autorización del representante legal para incorporar los ajustes contables.

El artículo 207 del Código de Comercio, en relación con las actividades del Revisor Fiscal, señala que son funciones:

"(...)";

4) *Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;*

(...)

*PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, este ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos". (Subrayado fuera de texto).*

*De otra parte, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento Orientación Profesional bajo el tema Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal, del 21 de junio del 2008, en el numeral 6.3 define: "La Revisoría Fiscal es una institución de origen legal, de carácter profesional a la cual le corresponde por ministerio de la ley, bajo la responsabilidad de un profesional contable, con sujeción a las normas que le son propias, vigilar integralmente los entes económicos, dando fe pública de sus actuaciones". (Subrayado fuera de texto).*

La precitada norma establece en el numeral 14.1 como deberes y facultades del Revisor Fiscal, entre otros: "Instruir a la administración sobre aspectos inherentes al control y vigilancia de los recursos y bienes del ente económico, o sobre cualquier otra materia que considere pertinente.

(...)

*Planear, dirigir, ejecutar, supervisar, ajustar, documentar y concluir las acciones de fiscalización que requiere el cumplimiento de sus funciones.*

*Emitir en forma oportuna, clara, completa, inequívoca y fundada, los informes que le corresponde y efectuar acciones de seguimiento sobre los mismos. (...)*”.

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*”, establece que en las entidades contables públicas “*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.*

(...)

*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. (...)*”.

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

### 1. Tratamiento contable en la contratación de obras públicas, honorarios y servicios técnicos.

Respecto al manejo tributario que se le debe dar a la contratación (obras públicas, honorarios y servicios técnicos), me permito informarle que en la fecha le estamos dando traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo expresado en el Artículo 33 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.

Para darle respuesta a su consulta sobre el tratamiento contable de la contratación de obras públicas, es indispensable que nos suministre copia del contrato, a fin de establecer el objeto, la forma de pago y las obligaciones de las partes. Entre tanto, este Despacho se abstiene de pronunciarse sobre el particular porque no cuenta con información suficiente.

Ahora, en lo que respecta al tratamiento contable general de los conceptos de honorarios y servicios técnicos, este Despacho se pronunció mediante el expediente 20101-139781 del 5 de marzo de 2010, del cual anexo copia, dirigido al doctor Héctor Jaime Martínez López, Coordinador de Reportes Financieros y Normas, Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol.

### 2. La obligación de cumplir con las recomendaciones de carácter contable del revisor fiscal y obtener la autorización del representante legal para incorporar los ajustes contables.

En cuanto a si las recomendaciones de carácter contable que haga el Revisor Fiscal son de obligatorio cumplimiento para la empresa, nos permitimos manifestarle que dada la calidad y las funciones del revisor y su responsabilidad al frente de la institución, así como ante la asamblea general y la junta de socios, podrán ser acatadas en la medida que guarden coherencia con la regulación contable contenida en el Régimen de Contabilidad Pública, toda vez que su propósito es vigilar integralmente los intereses económicos de la empresa, y en caso de divergencia, deberá recurrirse a la Contaduría General de la Nación como instancia doctrinaria competente en el ámbito de la contabilidad pública.

Respecto a si los ajustes contables deben ser autorizados por el gerente de la empresa, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación, señala que es potestativo de las entidades contables públicas definir las responsabilidades y compromisos de cada funcionario al momento de elaborar los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades del proceso contable

\*\*\*

## CONCEPTO 201010-148097 del 10-12-10

CONCEPTO 201010-148097 del 10-12-10			
1	TÍTULO	1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.2	3105 Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Capital fiscal
	Subtema		Depuración contable por parte de la Fiscalía General de la Nación de la cuenta construcciones en curso, dada la antigüedad del registro y la incertidumbre de realizar la obra

Doctora  
LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS  
Coordinadora Sección Contabilidad  
Fiscalía General de la Nación  
Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201010-148097, en la cual solicita concepto sobre la viabilidad de que el valor registrado en la cuenta 1615-Construcciones en Curso, correspondiente a costos y gastos incurridos en el proceso de construcción de la seccional de Cúcuta desde el año 1996, proyecto que aún no se ha finalizado, se traslade a una cuenta de orden acreedora de control hasta tanto se realice la respectiva obra.

Precisa adicionalmente la entidad, que revisado el marco de gastos a mediano plazo aprobado por el Departamento Nacional de Planeación, no se tiene planeado en dicho plazo ejecutar el citado proyecto.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En relación con el caso consultado, es de tener en cuenta las disposiciones normativas en materia de control interno en la entidad, aplicables a la situación concreta, así:

El artículo 4º de la Ley 87 de 1993, 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 orga-*

nismos 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).

El numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el *Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación*, define el Control Interno Contable como:

*"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".*

Por su parte, el mismo texto normativo, en el numeral 3.1 sobre depuración contable permanente y sostenibilidad, señala:

*"Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

*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. (...)*

*Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.*

*En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:*

*a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad."* (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, 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".*

## CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

Atendiendo que la entidad consultante registra saldos en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO desde 1996, por concepto de estudios arquitectónicos para la realización de una obra que a la fecha no ha sido terminada, los cuales por su antigüedad, ameritan una evaluación de fondo por parte de las instancias autorizadas del ente, que permitan establecer con certeza si la obra va a ser finalizada, a fin de decidir la pertinencia de mantener dichos saldos en la contabilidad, pues bien podrían estar distorsionando la razonabilidad de los estados contables del ente, al registrar hechos que no concuerdan con la realidad de la situación subyacente a los registros contables.

En razón de lo anterior, corresponde a la entidad determinar con certeza la viabilidad de la finalización de la obra en el futuro dadas las particulares circunstancias del ente; en caso afirmativo, conviene precisar si los valores registrados en la cuenta analizada tienen validez en la continuidad del proyecto, caso en el cual harán parte del costo final del activo hasta la culminación de la obra. En caso de determinarse que dichos saldos no son rescatables en el contexto de dicha continuidad, lo procedente es darlos de baja del activo pues no hacen parte de los costos de construcción total del bien, realizando un registro débito a la correspondiente subcuenta de la Cuenta 3105- CAPITAL FISCAL, y un crédito a la respectiva subcuenta de la Cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

De otra parte, en caso de que se establezca que la obra no va a ser finalizada, lo procedente es dar de baja la totalidad de los saldos registrados en la cuenta del activo correspondiente, aplicando el registro antes señalado a fin de que la contabilidad pueda mostrar la realidad de los hechos económicos base de los registros contables.

El registro de traslado temporal de los mencionados valores a las cuentas de orden de control tal como lo plantea la entidad, sería un procedimiento opcional en caso de considerarse necesario llevar un control de los valores en cuentas de orden, registro que no sustituye el procedimiento antes mencionado, pues como ya se dijo lo conveniente es realizar una depuración contable de las cifras, atendiendo lo consignado al respecto, en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con el fin de que los saldos contables en cuestión correspondan a la realidad de los hechos económicos del ente.

\*\*\*

CONCEPTO 201011-148723 del 20-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2 2.3	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN 2425 Acreedores 2450 Avances y anticipos recibidos 4810 Extraordinarios
	<b>Subtema</b>		Depuración contable por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de los saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, una vez adelantadas las gestiones administrativas correspondientes

Doctor  
ÓMAR URREA ROMERO  
Secretario General (e)  
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios  
Bogotá D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-148723, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“Como resultado del pago de las obligaciones a favor de esta entidad, originados básicamente en conceptos tales como multas impuestas en ejercicio de las funciones de policía administrativa o contribuciones especiales, los prestadores de servicios públicos, al efectuar los referidos pagos, en ocasiones realizan consignaciones por mayor valor, circunstancia de la cual se deriva un saldo a favor del prestador que se registra como un pasivo para este organismo en su balance.*

*Dichas partidas corresponden entonces a Obligaciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a favor de las empresas Prestadoras de Servicios Públicos, originadas en mayores pagos efectuados, o pagos anticipados de la Contribución especial.*

*Para poder depurar los estados contables, se ha procedido en reiteradas oportunidades a circularizar a los beneficiarios de esos valores, enviándoles comunicaciones para que reclamen los saldos a su favor, las cuales han sido sistemáticamente desatendidas debido a que los montos a favor de las empresas son mínimas en la mayoría de los casos.*

(...)

*Respecto a los beneficiarios de los citados saldos, se ha detectado que algunos ya han sido objeto de procesos de liquidación y por lo tanto ya terminó su existencia jurídica, o han dejado de ser prestadores y en consecuencia se dificulta su ubicación.*

*Para efectos de continuar con las acciones que permitan mantener la Sostenibilidad del Sistema Contable y en cumplimiento de la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación, se hizo un estudio de Costo Beneficio para la depuración de partidas menores correspondientes a obligaciones que, dadas las circunstancias de ubicación del tercero o de liquidación de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, resultan de imposible realización o pago.*

*En dicho sentido se hizo un estudio de Costo Beneficio de las partidas menores con el fin de establecer la cuantía máxima sobre la cual se podría efectuar la depuración y a su vez se elaboró un proyecto de políticas que permitan, al interior de la Entidad, tener claridad sobre el manejo de la depuración de partidas menores ubicadas en el rango de costo beneficio”.*

Por lo anterior, solicita concepto en torno a la pertinencia y legalidad de efectuar la depuración contable de las obligaciones de menor cuantía; es decir, cuentas por pagar que corresponden a partidas registradas en las

subcuentas de saldos a favor y/o anticipos de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios que cumplan con la Metodología de Costo Beneficio establecida por la entidad.

## CONSIDERACIONES

El numeral 3.1 del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación de la Contaduría General de la Nación” señala que:

*“3.1 Depuración contable permanente y sostenible.”*

*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 u 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.*

*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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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).

El mismo instrumento normativo establece además que la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros".

### CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, si una vez adelantadas todas las gestiones administrativas correspondientes para la restitución de los

saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, no se obtiene una respuesta favorable de parte de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios beneficiarias de la restitución, o si se establece que las entidades han sido liquidadas, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios debe reconocer un débito en la subcuenta 242512-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y 245090-Otros avances y anticipos, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

De otra parte, respecto al establecimiento de políticas internas relacionadas con la definición de cuantías mínimas para la depuración de los saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, considerando la relación costo – beneficio, me permito manifestarle que la entidad puede adoptar este tipo de políticas siempre y cuando la cuantía mínima que se establezca sea producto de la realización de un estudio técnico, y se contemplen tiempos razonables para dar la oportunidad a los beneficiarios de cobrar los montos a su favor.

\*\*\*

#### CONCEPTO 201011-149143 del 30-12-10

CONCEPTO 201011-149143 del 30-12-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1. 2.	<b>PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1 2.1 2.2	<b>1407</b> <b>4815</b> Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN Prestación de servicios Ajuste de ejercicios anteriores
	<b>Subtema</b>		Procedimiento de registro de cartera por concepto de derechos académicos en instituciones educativas del departamento del Tolima, los cuales son considerados incobrables dado que no se dispone de un soporte válido para iniciar acción legal de cobro por tales conceptos

Doctora  
ADRIANA DEL PILAR CASTRO POMAR  
Contadora  
Instituciones Educativas Departamento del Tolima  
Ibagué (Tolima)

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201011-149143, en la cual plantea su inquietud respecto del procedimiento de registro de cartera por concepto de derechos académicos en instituciones educativas del Departamento del Tolima, los cuales son considerados incobrables dado que no se dispone de un soporte válido para iniciar acción legal de cobro por tales conceptos.

Respecto de lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

- En primer lugar, en relación con el caso consultado es conveniente tener en cuenta las disposiciones normativas en materia de control interno en las entidades, así:
- La Ley 87 de 1993, establece:

"ART. 4º. -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"

"ART.6º. -El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabi-

lidad 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 su parte, la Resolución 357/2008, mediante la cual se establece el *Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación* en el numeral 1.1, define el Control Interno Contable como:

"Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública".

En relación con el reconocimiento contable de la situación consultada, se debe atender lo dispuesto en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en materia de:

- Características cualitativas de la información contable pública, respecto de:

*"107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.(...)"*

*"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, 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."*

- Principios de contabilidad pública, en relación con:

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

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

- Por su parte, las Normas Técnicas relativas a los grupos del Activo, contemplan:

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

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

*154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable." (Subrayado fuera del texto).*

Así mismo, en relación con el registro de la cartera por prestación de servicios educativos, el Catálogo General de Cuentas establece:

*"Cuenta 1407-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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4305-Servicios Educativos, (...)*

*DINÁMICA*

*SE DEBITA CON:*

*1- El valor facturado por los servicios prestados (...)*

*SE ACREDITA CON:*

*1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.*

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

Igualmente, la descripción de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS expresa que: *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación."*

## CONCLUSIÓN

Con base en las anteriores consideraciones, en el caso consultado es de tener en cuenta que si la institución educativa tiene pendiente el reconocimiento de derechos de cobro por concepto de servicios educativos no cancelados por los alumnos, existiendo la obligación de hacerlo, se requiere proceder a efectuar un levantamiento de la información necesaria para establecer el valor de la cartera pendiente de recaudo, que permita incorporar tal hecho en la contabilidad, de forma que esta pueda reflejar razonablemente la situación financiera de la institución, atendiendo a las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, atendiendo el principio de causación o devengo los hechos económicos se contabilizan cuando surgen los derechos y obligaciones que los originan, es decir, cuando se realizan o sucedan los respectivos eventos o transacciones, de tal manera que los derechos de cobro por concepto de servicios educativos, surgen una vez se haya prestado el servicio que genera tales derechos.

En razón de lo anterior, la incorporación en la contabilidad de valores por cobrar por concepto de servicios educativos, se realiza mediante un débito a la subcuenta 140701-Servicios educativos, de la cuenta 1407- PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 4305- SERVICIOS EDUCATIVOS, por los valores correspondientes a servicios educativos del año corriente, y a la subcuenta 481556-Venta de servicios, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los valores correspondientes a servicios educativos de años anteriores.

En lo relacionado con la validez de los soportes para ejercer acciones de cobro por servicios educativos prestados por una institución educativa, es de precisar al consultante, que esta es una definición que compete directamente a las instancias autorizadas de la entidad, a quienes corresponde definir tal situación teniendo en cuenta sus particulares circunstancias y los requerimientos legales del caso, siendo que esta definición debe quedar incorporada en las políticas administrativas de la entidad a fin de facilitar la recuperación de cartera pendiente de recaudo.

\*\*\*





# CAPÍTULO V

Instructivos Contables



## 1. INSTRUCTIVO No. 6 de 2009

**Instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2009:** Ver concepto 20105-142808

## 2. INSTRUCTIVO No. 9 de 2009

**Instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2009, reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2010**

### CONCEPTO 20102-140509 del 15-02-10

CONCEPTO 20102-140509 del 15-02-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>INSTRUCTIVOS CONTABLES</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Instructivo No. 9
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Consideraciones sobre el reporte de operaciones recíprocas entre entidades contables públicas cuando el ICETEX interviene como administrador de recursos

Doctor

JUAN GUILLERMO HOYOS

Subcontador de Centralización de la Información

Contaduría General de la Nación (CGN)

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20102-140509, en la cual solicita se le indique, si de acuerdo con la interpretación realizada por el ICETEX al numeral 1.6.1.4 del Instructivo 5 de 2008, las entidades contables públicas no deben reportar los valores generados en operaciones asimiladas a encargos fiduciarios, como operaciones recíprocas con ICETEX. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

Con el fin de dar respuesta a su consulta, es necesario precisar que el pasado 21 de diciembre de 2009, la Contaduría General de la Nación expidió el Instructivo 9, el cual en su numeral 1.6.1.4 estableció **“Reporte de operaciones a través de encargos fiduciarios. En los casos en que se realicen transacciones a través de encargos fiduciarios, el reporte de las operaciones recíprocas debe hacerse entre el fideicomitente y el tercero (entidad pública) con el que se tenga el derecho o la obligación y viceversa, y no con la Sociedad Fiduciaria. Para estos efectos, las entidades deberán adoptar las medidas necesarias conducentes a garantizar la adecuada identificación de las entidades recíprocas intervinientes y el flujo de la información necesaria para el reporte”**.

De otra parte, es necesario citar el artículo 1° de la Ley 1002 de 2005, que establece: **“Transfórmese el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior, Mariano Ospina Pérez, Icetex, creado por el Decreto 2586 de 1950, es una entidad financiera de naturaleza especial, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, vinculada al Ministerio de Educación Nacional, la cual conserva la misma denominación”**. (Subrayado fuera de texto).

Esto con el fin de precisar que el ICETEX, al haberse transformado en una entidad Financiera vigilada por la Superintendencia Financiera, para efectos del reporte de información a la Contaduría General de la Nación, a que sigue encontrándose obligada, deberá 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, previo a la observación de los planes de cuentas que expida el organismo de regulación, inspección y control en materia del reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, procurando que la situación financiera, económica, social y ambiental a homologar, guarde correspondencia en lo relacionado con los activos, pasivos, patrimonio, cuentas de orden deudoras y acreedoras, ingresos, gastos y costos, respectivamente.

Lo anterior, atendiendo lo establecido en el pronunciamiento realizado por la Corte Constitucional en la sentencia C-452 de 2003, en los siguientes términos: *“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 fije 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, relacionado con la modalidad de administración de recursos que presta el ICETEX, es pertinente precisar que la Resolución 2326 de 2009 de la Superintendencia Financiera, incluye al ICETEX dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 3600 de 1988, es decir del Plan Único de Cuentas para el Sistema Financiero, la cual definió que el reconocimiento y revelación de tales hechos se realicen en la subcuenta 7216070-Por administración de recursos-FONADE, de la cuenta 72160-DEPÓSITOS ESPECIALES, de la clase 7-CUENTAS FIDUCIARIAS, la cual contiene la siguiente descripción: *“(…) Las entidades legalmente autorizadas registrarán los valores correspondientes al desarrollo y ejecución de convenios o contratos en virtud de los cuales administran recursos de terceros.”*

### CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que no obstante las entidades públicas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera están circunscritas a los principios y normas establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, les corresponde aplicar la Resolución 3600 de 1988 de este órgano de vigilancia a nivel de documento fuente, como es el caso de los contratos de administración de recursos de terceros que ejecuta el ICETEX, los cuales no son objeto de reporte como operaciones recíprocas por parte de este último.

De otra parte, lo que se establece en el numeral 1.6.1.4 del Instructivo 9, hace referencia a aquellas transacciones que realizan dos o más entida-

des públicas entre sí, pero en donde la administración de los recursos se realiza a través de un tercero, en este caso, una entidad fiduciaria, para lo cual la operación recíproca no debe ser objeto de reporte por parte de las entidades públicas con la entidad fiduciaria, si no que debe ser reportada entre las entidades públicas partícipes en la operación.

En ese orden de ideas, la interpretación realizada por el ICETEX es correcta pero en relación con el ICETEX mas no con las operaciones que se realicen con los recursos que administra esta entidad y que involucra a otra entidad pública, pues en este caso sí hay obligatoriedad del reporte de operaciones recíprocas entre la entidad pública fideicomitente y la entidad pública con la que finalmente se ejecuta la transacción.

Así las cosas, consideramos que el ICETEX debe proceder a corregir y circularizar en debida forma, a las entidades a las que notificó la comunicación de enero de 2010, que da origen a este pronunciamiento, ya que es la Contaduría General de la Nación (CGN) la entidad que por mandato constitucional, establece la forma como se deben reconocer y reportar los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y advertirle que las acciones que emprenda para optimizar el adecuado reporte de las operaciones recíprocas debe hacerlas estrictamente bajo el marco normativo expedido por la CGN.

\*\*\*

### 3. INSTRUCTIVO No. 10 de 2010

**Instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2010:** Ver concepto 20105-142808









# CAPÍTULO VI

Boletín de deudores morosos



**1. Entidades obligadas a realizar el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado:** Ver concepto 201010-148109

**2. Procedencia de realización del reporte del BDME**

CONCEPTO 20108-146198 del 06-10-10			
1	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO</b>
	<b>Tema</b>	1.1	Procedencia de realización del reporte del BDME
	<b>Subtema</b>	1.1.1	Obligatoriedad del reporte en el Boletín de Deudores Morosos de las deudas objeto de cobro coactivo en el Consejo Superior de la Judicatura
2	<b>TÍTULO</b>	1.	<b>CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b>
	<b>Tema</b>	1.1	<b>8190</b> Otros derechos contingentes
		1.2	<b>1401</b> Ingresos no tributarios
		1.3	<b>5720</b> Operaciones de enlace
		1.4	<b>8315</b> Activos retirados
		1.5	<b>3105</b> Capital fiscal
	<b>Subtema</b>		Reconocimiento por parte del Consejo Superior de la Judicatura de multas impuestas por las autoridades competentes a personas naturales y jurídicas en las diferentes etapas del proceso

Doctor

ÁNGEL ALFREDO AGUARÁN ARANA  
 Director de la Unidad de Presupuesto  
 Consejo Superior de la Judicatura  
 Bogotá, D. C.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20108-146198, en la cual consulta sobre la procedencia de la continuidad del reporte en el Boletín de Deudores Morosos del Estado, de las deudas objeto de cobro coactivo en el Consejo Superior de la Judicatura, por multas impuestas a personas naturales y jurídicas, por parte de autoridades competentes, al tenor de lo dispuesto en los códigos penal, civil, disciplinario y por reintegros de carácter administrativo.

En atención a su solicitud nos permitimos indicar:

## CONSIDERACIONES

El Código Contencioso Administrativo establece: *“Artículo 68. Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible, los siguientes documentos:*

(...)

*2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero (...).” (Subrayado fuera de texto)*

El párrafo 3° de la Ley 901 de 2004, en lo relacionado con la elaboración del BDME, 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 la obligatoriedad de la remisión del BDME, el mismo párrafo 3° dispone que: *“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”.*

Ahora bien, en lo relativo al ámbito de aplicación, el artículo 1° de la Resolución 531 de 2009 establece que: *“La presente resolución debe ser aplicada por las entidades y organismos estatales que reportan información contable a la Contaduría General de la Nación, incluidas las que se encuentran en proceso de supresión o disolución con fines de liquidación.”*

En cuanto al reporte de acreencias a favor del Estado, el artículo 3° de la mencionada Resolución dispone que: *“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”.* (Subrayado fuera de texto).

Desde el punto de vista contable, el Título I del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la caracterización del entorno del sector público colombiano, en el párrafo 17 y subsiguientes dispone lo concerniente al Entorno Jurídico en los siguientes términos:

*“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”.*

Dentro de la regulación de la Contabilidad Pública el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (R.C.P.), se establece en los párrafos 117, 152, 156, 264, 265, 274, 307, 308, 309 y 310 lo siguiente:

*“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.*

(...)

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

(...)

*“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”.* (Subrayado fuera de texto).

(...)

*“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).

(...)

*“274. Los ingresos no tributarios... Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regallas y concesiones”.* (Subrayado fuera de texto).

*“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”.* (Subrayado fuera de texto).

*“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...”.* (Subrayado fuera de texto).

*“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”.* (Subrayado fuera de texto).

*“310. Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes 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”.* (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones nos permitimos concluir:

Las acreencias por multas objeto de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva, en concordancia con el principio de devengo o causación, son derechos ciertos que deben reconocerse y revelarse dentro del cuerpo del Balance General de la entidad contable pública a la que se le ha otorgado la prerrogativa de ejecutar por sus propios medios a los deudores. En consecuencia, se genera la obligación para la entidad encargada de su recaudo, de reportar en el Boletín de Deudores Morosos del Estado a las personas deudoras que cumplen con las condiciones establecidas en la Ley 901 de 2004.

Ahora bien, de acuerdo con los términos de su consulta, el reconocimiento contable dado a las multas impuestas por las autoridades competentes, no corresponde con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, por tal razón nos permitimos dar a conocer el tratamiento contable que debe darse a estas transacciones, por parte del Consejo Superior de la Judicatura y ratificar la obligatoriedad del reporte en el Boletín de Deudores Morosos:

1. Con la imposición de la multa por parte de la autoridad competente:

Teniendo en cuenta que cuando la autoridad competente impone la multa el implicado puede utilizar los recursos de apelación o reposición, el reconocimiento contable inicial, por existir una incertidumbre del derecho que le asiste al Estado, corresponde a un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

2. Con el fallo definitivo por parte de la autoridad competente.

Cuando de forma definitiva, la autoridad competente declare la multa a favor del Estado, el tratamiento contable corresponde a la cancelación de las cuentas de orden mediante un crédito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un débito a la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

De manera simultánea, deberá reconocer el derecho mediante un débito a la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS

3. Con el recaudo de la multa

Si una vez realizadas las acciones de tipo administrativo para realizar el recaudo la persona natural o jurídica realiza el pago a la Dirección Nacional de Crédito Público y del Tesoro Nacional, el reconocimiento contable corresponde a un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, si no obstante las acciones administrativas realizadas no es posible el recaudo de la multa, una vez realizado el análisis jurídico correspondiente se determina la extinción del derecho por causas diferentes a cualquier forma de pago, la entidad procederá, por tratarse de

una entidad de Gobierno General y dado que los ingresos respectivos no provienen de la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables, se debe proceder a retirar de la contabilidad el mencionado derecho reconocido, mediante un débito a la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En este caso, si la entidad considera que es pertinente ejercer algún control adicional, por cuanto a pesar de que la posibilidad de recuperación sea incierta, pero el derecho aún presta mérito ejecutivo, puede efectuar su registro alternamente debitando la subcuenta 831536-Deudores de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), caso en el cual también debe ser objeto de reporte en el BDM.

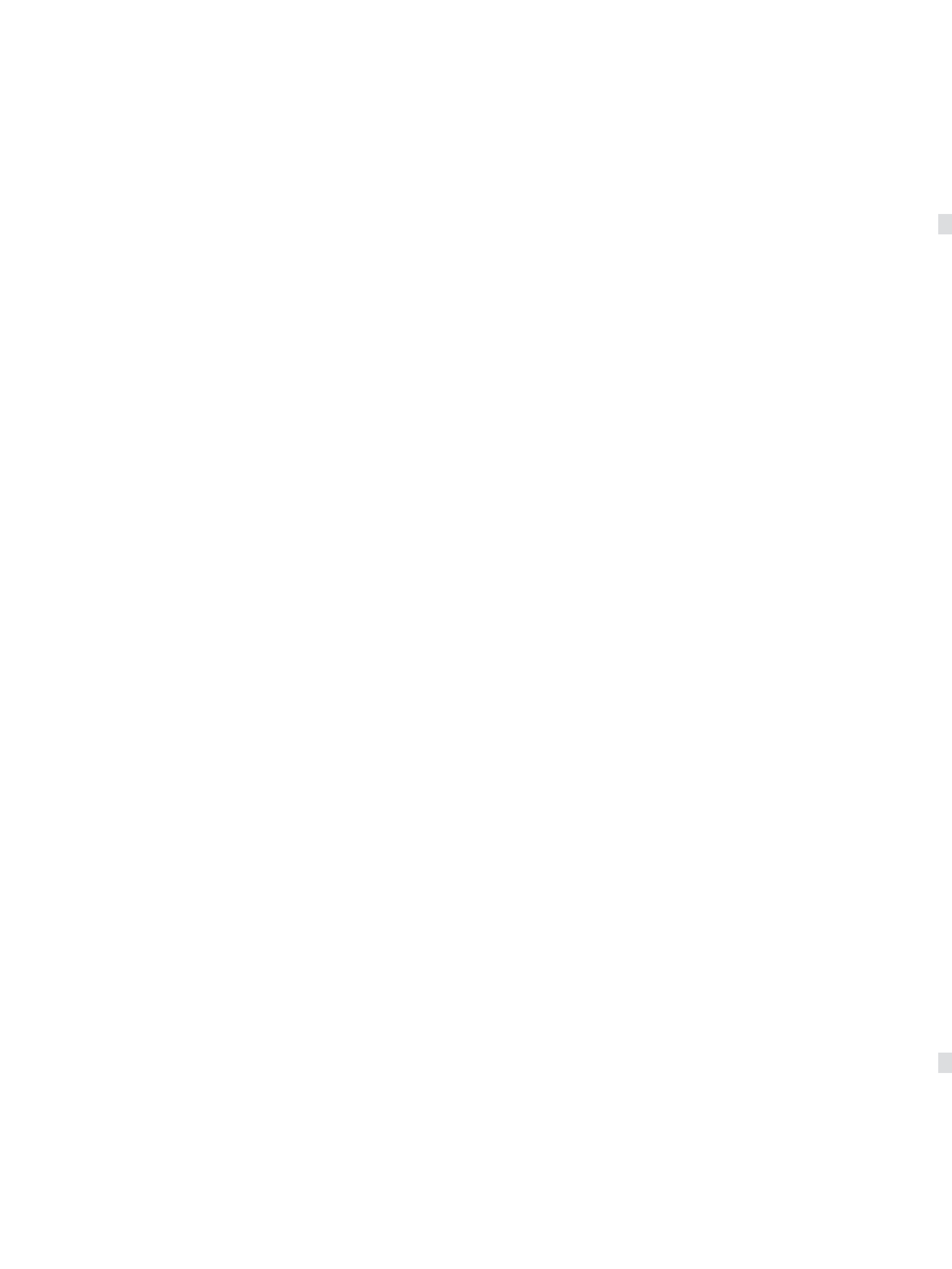
\*\*\*





# ÍNDICE TEMÁTICO





# Contenido

## Doctrina Contable Pública Compilada 2010

### RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Páginas

<b>ESTRUCTURA BÁSICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	15
a. CONCEPTO 200912-137736 Obligatoriedad y momento de aplicación por parte de los operadores de juego de lotería, del concepto 20088-117875 del 14 de noviembre de 2008, expedido por la Contaduría General de la Nación a la Superintendencia Nacional de Salud, relativo al tratamiento de reservas técnicas. ....	15
b. CONCEPTO 200912-138606 Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá-COOSBOY. ....	16
c. CONCEPTO 20105-142910 / 20105-142909 Carácter vinculante de las consideraciones y conclusiones de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación. ....	17
d. CONCEPTO 20105-143546 Obligatoriedad de observar el RCP en las entidades contables públicas. ....	18
e. CONCEPTO 20105-143316 Inviabilidad de aplicar el Decreto 2649 de 1993 para el sector público. ....	73
<b>I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	21
a. CONCEPTO 200912-138813 Inviabilidad de presentación de estados financieros para el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales- FONPET. ....	23
b. CONCEPTO 200912-138803 Aplicación del Régimen de contabilidad Pública por parte de la compañía Oleoducto Central S.A., como subsidiaria de ECOPETROL S.A. ....	24
c. CONCEPTO 200912-138540 Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región-Invest in Bogotá. ....	25
d. CONCEPTO 20105-143238 Ámbito de aplicación de la Corporación Red Nacional Académica de Tecnología Avanzada-RENATA. ....	27
e. CONCEPTO 20107-145392 Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá-COOSBOY, y obligatoriedad de cumplir la doctrina contable expedida por la Contaduría General de la Nación. ....	28
f. CONCEPTO 20108-146675 / 20101-139341 / 20108-144607 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 la presentación de información contable. ....	29
g. CONCEPTO 20109-147130 Ámbito de aplicación de la Corporación de Abastos Corabastos S.A. y reconocimiento del contrato de concesión No. 70 de 2005 para el mantenimiento de la malla vial del centro de acopio de la corporación suscrito con COVIAL S.A. ....	30
h. CONCEPTO 20109-147293 Reconocimiento de los encargos fiduciarios, en los cuales FOGAFIN actúa como fideicomitente, para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación. ....	31
i. CONCEPTO 201010-148188 Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Empresa Oficial de Acueducto y Saneamiento Básico de Corozal EMPACOR S.A. E.S.P. ....	33
j. CONCEPTO 201011-148427 Reconocimiento y revelación de los recursos del fondo de inversiones de Capital de Riesgo y responsabilidad de FINAGRO y del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural frente a la información contable presentada a la CGN. ....	34
k. CONCEPTO 201012-149300 Reconocimiento de los recursos del FONPET por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. ....	35
l. CONCEPTO 201012-149313 Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en una empresa subordinada de ECOPETROL S.A., en la que la participación directa de la empresa estatal es superior al 50%. ....	37
<b>PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	39
<b>II. MARCO CONCEPTUAL</b> .....	41
<b>1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO</b> .....	43
<b>1.1 Entorno General</b> .....	43
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	

<b>1.2 Entorno Jurídico</b> .....	43
a. CONCEPTO 20109-147480 Aplicabilidad del Entorno Jurídico y el principio de legalidad en relación con el manejo de los niveles de endeudamiento y aplicación de recursos en un municipio .....	43
<b>1.3 Entorno Económico</b> .....	44
a. CONCEPTO 20105-143519 Viabilidad de que entidades de gobierno general presenten saldo negativo en la cuenta 3105-Capital fiscal. ....	44
b. CONCEPTO 20108-146200 Clasificación de las entidades por función económica. Alcance de la palabra "empresa" en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública-RCP .....	605
<b>1.4 Entorno Social</b> .....	46
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>1.5 Entorno y Sistema Nacional de Contabilidad Pública</b> .....	46
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	<b>46</b>
a. CONCEPTO 20109-147011 Importancia de la información presupuestal y contable .....	686
<b>2. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA</b> .....	<b>46</b>
a. CONCEPTO 201012-149300 Reconocimiento de los recursos del FONPET por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. ....	35
b. CONCEPTO 20108-146603 Inviabilidad de que el servicio de aseo que presta el municipio de Planeta Rica presente informes con destino a la CGN, ya que no es entidad contable pública. ....	46
c. CONCEPTO 20105-143082 Efectos que genera en el balance sectorial y el balance general de la Nación el reconocimiento de un bien de uso permanente sin contraprestación Complementa los conceptos 20104-142452 del 30-04-10 y 20105-142997 del 11-05-10 Ratifica los conceptos 20075-93497 del 10-07-07 y el 20099-135084 del 13-10-09 .....	713
<b>3. USUARIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	<b>48</b>
a. CONCEPTO 20101-139342 Viabilidad de disponer de la información contable de un municipio para consulta de particulares. ....	48
<b>4. PROCESO CONTABLE</b> .....	<b>49</b>
a. CONCEPTO 20105-143519 Viabilidad de que entidades de gobierno general presenten saldo negativo en la cuenta 3105 capital fiscal. ....	43
b. CONCEPTO 20105-142922 Soportes para registro de inversiones en contratos de concesión Mediante este concepto se deroga el concepto 20094-128734 del 29-04-09, el numeral 1 del concepto 20089-119486 del 5-11-08, y la expresión "...tomando como base las actas de recibo parcial de la interventoría,..." del numeral 5.2 del concepto 20048-53167 del 20-12-04. ....	49
<b>5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	<b>51</b>
a. CONCEPTO 201011-148616 Inviabilidad de que la Contaduría General de la Nación lleve a cabo un proceso de adopción plena de las Normas Internacionales de información Financiera-IFRS .....	51
<b>6. PROPÓSITOS DEL SNCP</b> .....	<b>53</b>
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>7. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA</b> .....	<b>53</b>
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>8. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA</b> .....	<b>53</b>
<b>8.1. Confiabilidad</b> .....	<b>53</b>
a. CONCEPTO 200911-137146 Viabilidad para actualizar los bienes del Ministerio de Defensa Nacional, destinados a la seguridad y vigilancia teniendo en cuenta criterios de tenencia y uso, antes que de venta. Excepción de actualización de bienes ubicados en zonas de alto riesgo. Esta respuesta complementa el concepto 20082-108821) .....	53
b. CONCEPTO 20102-140668 Viabilidad de seleccionar entre dos metodologías para realizar la estimación de cálculos actuariales. ....	54

c.	CONCEPTO 20107-144952 Consideraciones sobre la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones, teniendo en cuenta las limitaciones de carácter técnico que presenta el sistema INFOR de COTECMAR .....	56
d.	CONCEPTO 201010-147605 Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la licencia para uso y explotación del espectro radioeléctrico concedido a la Empresa Colombia Móvil S.A. E.S.P. ....	57
e.	CONCEPTO 201010-148221 Consideraciones que debe tener en cuenta la Superintendencia Financiera para evitar saldos por conciliar en operaciones recíprocas por las cuotas de contribución .....	60
f.	CONCEPTO 201010-147496 Viabilidad de plantear registros contables de ajustes de partidas conciliatorias de cifras agrupadas o totalizadas por períodos, máximo hasta un periodo anual por cuenta .....	62
<b>8.2 Relevancia .....</b>		<b>62</b>
a.	CONCEPTO 200911-137146 Viabilidad para actualizar los bienes del Ministerio de Defensa Nacional, destinados a la seguridad y vigilancia teniendo en cuenta criterios de tenencia y uso, antes que de venta. Excepción de actualización de bienes ubicados en zonas de alto riesgo. Esta respuesta complementa el concepto 20082-108821) .....	53
b.	CONCEPTO 20102-140668 Viabilidad de seleccionar entre dos metodologías para realizar la estimación de cálculos actuariales. ....	54
c.	CONCEPTO 201010-147496 Reconocimiento de partidas no identificadas en conciliaciones bancarias, una vez se han adelantado todos los procedimientos para su identificación .....	62
d.	CONCEPTO 20105-143523 Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en subcuentas "Otros" que superan el 5% de la cuenta, considerando que el uso de dichas subcuentas no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de los hechos u operaciones. ....	64
<b>8.2.1 Materialidad .....</b>		<b>65</b>
a.	CONCEPTO 20106-144611 Reconocimiento de transacciones en las subcuentas "otros" cuando su saldo es superior al 5% .....	65
<b>8.2.2 Universalidad .....</b>		<b>66</b>
a.	CONCEPTO 201010-147496 Reconocimiento de partidas no identificadas en conciliaciones bancarias una vez se han adelantado todos los procedimientos para su identificación. ....	62
b.	CONCEPTO 20101-138963 Viabilidad de efectuar comparativos para efectos de realizar evaluaciones financieras, económicas y sociales con bases homogéneas .....	396
<b>8.3 Comprensibilidad .....</b>		<b>66</b>
a.	CONCEPTO 200911-137146 Viabilidad para actualizar los bienes del Ministerio de Defensa Nacional, destinados a la seguridad y vigilancia teniendo en cuenta criterios de tenencia y uso, antes que de venta. Excepción de actualización de bienes ubicados en zonas de alto riesgo. Esta respuesta complementa el concepto 20082-108821) .....	53
b.	CONCEPTO 20102-140668 Viabilidad de seleccionar entre dos metodologías para realizar la estimación de cálculos actuariales. ....	54
<b>9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA .....</b>		<b>66</b>
<b>9.1 Gestión continuada .....</b>		<b>66</b>
a.	CONCEPTO 20104-142023 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE. ....	66
b.	CONCEPTO 201011-148574 Consideraciones sobre el registro de provisiones relacionadas con la indemnización de personal, en una eventual liquidación de la entidad. ....	67
<b>9.2 Registro .....</b>		<b>68</b>
a.	CONCEPTO 201010-147496 Viabilidad de plantear registros contables de ajustes de partidas conciliatorias de cifras agrupadas o totalizadas por períodos, máximo hasta un periodo anual por cuenta .....	62
b.	CONCEPTO 200911-137129 Consideraciones para efectuar los reembolsos de caja menor, y obligatoriedad de realizarlos al cierre del período contable .....	68
c.	CONCEPTO 20103-141387 Obligatoriedad de registrar todas las transacciones u operaciones que incidan en los resultados del período, teniendo en cuenta que no se registraron oportunamente y se carece de soportes contables .....	69
d.	CONCEPTO 20105-142966 Reconocimiento de obligaciones laborales no causadas .....	71

	Páginas
e. CONCEPTO 20105-143316 Reconocimiento y causación por parte del SENA de los ingresos parafiscales .....	73
f. CONCEPTO 20105-143315 Reconocimiento de la causación por la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de una empresa de orden territorial .....	74
g. CONCEPTO 20105-142808 Reconocimiento de los derechos en la administración del sistema de seguridad. Consideraciones sobre el reconocimiento del cruce de cuentas por una cesión de créditos .....	625
<b>9.3 Devengo o Causación .....</b>	<b>76</b>
a. CONCEPTO 201011-148574 Consideraciones sobre el registro de provisiones relacionadas con la indemnización de personal, en una eventual liquidación de la entidad .....	67
b. CONCEPTO 200911-137129 Consideraciones para efectuar los reembolsos de caja menor, y obligatoriedad de realizarlos al cierre del período contable .....	68
c. CONCEPTO 20103-141387 Obligatorio de registrar todas las transacciones u operaciones que incidan en los resultados del período, teniendo en cuenta que no se registraron oportunamente y se carece de soportes contables .....	69
d. CONCEPTO 20105-142966 Reconocimiento de obligaciones laborales no causadas .....	71
e. CONCEPTO 20105-143316 Reconocimiento y causación por parte del SENA de los ingresos parafiscales .....	73
f. CONCEPTO 20105-143315 Reconocimiento de la causación por la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de una empresa de orden territorial .....	74
g. CONCEPTO 200912-138719 Inviabilidad de reconocer un pasivo real en la contabilidad financiera cuando existe el compromiso presupuestal que corresponde a un contrato debidamente legalizado, pero del cual no se ha recibido ningún bien ni servicio. ....	76
h. CONCEPTO 20102-140553 Reconocimiento de la última doceava del sistema General de Participaciones por parte del Ministerio de Educación Nacional .....	77
i. CONCEPTO 20101-139096 Reconocimiento de las reclamaciones presentadas por la UNAL ante la entidad en liquidación, Caja Nacional de Previsión Social-CAJANAL EICE .....	78
j. CONCEPTO 20102-140844 Reconocimiento por parte del ISS de los bienes cedidos como resultado de los procesos de cobro coactivo contra los empleadores para efectos de recuperar los aportes que adeudan .....	79
k. CONCEPTO 20102-141033 Reconocimiento por parte del Instituto Departamental de Salud del Caquetá de los servicios prestados a la población vulnerable en lo no cubierto con el subsidio a la oferta. ....	80
l. CONCEPTO 20105-143214 / 20107-145184 Momento de la causación de los impuestos predial unificado-IPU e Industria y Comercio-IC, e inviabilidad de reconocerlos a partir de la expedición de Resoluciones por parte del IGAC o de acuerdo con el incremento en el índice de precios al consumidor, respectivamente .....	81
m. CONCEPTO 20104-142420 Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco para la financiación de crédito educativo celebrado con el ICETEX .....	84
n. CONCEPTO 20106-144375 Reconocimiento por parte de la Gobernación de Cundinamarca de los recursos que transfiere el Ministerio de la Protección Social, en virtud del contrato de concurrencia para atender el pasivo pensional de los hospitales .....	85
o. CONCEPTO 20106-144181 Reconocimiento de las actas de liquidación de los contratos de Administración del Régimen Subsidiado .....	87
p. CONCEPTO 20107-144805 Reconocimiento de derechos y obligaciones derivados de convenios y/o contratos sucritos por la entidad. ....	89
q. CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de los gastos por servicios públicos cuando no se conoce el valor definitivo de la factura .....	90
r. CONCEPTO 20109-147118 Vigencia de aplicación del principio de devengo o causación en el sector público colombiano. ....	92
s. CONCEPTO 20109-147118 Revelación de la clasificación por edades de la cartera .....	92
t. CONCEPTO 20107-145527 Reconocimiento de ingresos por concepto de venta de tiquetes aéreos de forma anticipada .....	94
u. CONCEPTO 201011-148977 Reconocimiento y causación de la cuota de fiscalización y auditaje e inviabilidad de provisionarla .....	95
v. CONCEPTO 201011-148967 Reconocimiento contable de los ingresos por prestación de servicios de astillero por parte de COTECMAR, e inviabilidad de considerar que dicha prestación se causa con la expedición de la facturación. Este concepto da alcance al concepto 20106-144153). ....	96

w.	CONCEPTO 201012-149500 Reconocimiento contable de la cartera por concepto de derechos académicos de la Institución Educativa José Antonio Ricaurte .....	97
x.	CONCEPTO 201011-149115 Reconocimiento por parte del Municipio de Caldas- Antioquia de los anticipos recibidos por el pago de impuesto predial. ....	98
y.	CONCEPTO 201012-149303 Reconocimiento contable por parte de un municipio del impuesto predial, e inviabilidad de reconocer el derecho por rentas por cobrar con base en lo establecido presupuestalmente .....	99
z.	CONCEPTO 201011-148894 Reconocimiento de contratos sin que exista ejecución de los mismos .....	100
a.a.	CONCEPTO 20105-143126 Reconocimiento por parte de la Gobernación de Risaralda de los ingresos por concepto de servicios prestados .....	162
<b>9.4 Asociación .....</b>		<b>101</b>
a.	CONCEPTO 201011-148967 Reconocimiento contable de los ingresos por prestación de servicios de astillero por parte de COTECMAR, e inviabilidad de considerar que dicha prestación se causa con la expedición de la facturación Este concepto da alcance al concepto 20106-144153). ....	96
b.	CONCEPTO 20107-144804 Reconocimiento por parte de la Institución Educativa GABO de los costos incurridos en la prestación de los servicios educativos .....	101
c.	CONCEPTO 20105-142808 Reconocimiento de los derechos en la administración del sistema de seguridad. Consideraciones sobre el reconocimiento del cruce de cuentas por una cesión de créditos .....	625
<b>9.5 Medición .....</b>		<b>103</b>
a.	CONCEPTO 201011-148574 Consideraciones sobre el registro de provisiones relacionadas con la indemnización de personal, en una eventual liquidación de la entidad. ....	67
b.	CONCEPTO 20107-145527 Reconocimiento de ingresos por concepto de venta de tiquetes aéreos de forma anticipada .....	94
<b>9.6 Prudencia .....</b>		<b>103</b>
a.	CONCEPTO 20105-143546 Obligatoriedad para las entidades de amortizar el cálculo actuarial en el plazo máximo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada una de ellas en particular. ....	18
b.	CONCEPTO 201011-148574 Consideraciones sobre el registro de provisiones relacionadas con la indemnización de personal, en una eventual liquidación de la entidad. ....	67
c.	CONCEPTO 20105-143316 Reconocimiento y causación por parte del SENA de los ingresos parafiscales .....	73
d.	CONCEPTO 20106-144375 Reconocimiento por parte de la Gobernación de Cundinamarca de los recursos que transfiere el Ministerio de la Protección Social, en virtud del contrato de concurrencia para atender el pasivo pensional de los hospitales .....	85
e.	CONCEPTO 20107-145527 Reconocimiento de ingresos por concepto de venta de tiquetes aéreos de forma anticipada .....	94
f.	CONCEPTO 201011-149115 Reconocimiento por parte del Municipio de Caldas- Antioquia de los anticipos recibidos por el pago de impuesto predial. ....	98
g.	CONCEPTO 201012-149339 Reconocimiento y manejo de operaciones recíprocas por las Resoluciones que establecen las tarifas de control fiscal que son demandadas ante el Contencioso Administrativo, por parte de la Contraloría General de la República y de las entidades involucradas. Este concepto ratifica lo establecido en el concepto 20097-132685) .....	103
h.	CONCEPTO 20104-142368 Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de todos los procesos judiciales desde la notificación de la demanda .....	590
<b>9.7 Periodo contable .....</b>		<b>104</b>
a.	CONCEPTO 200911-137129 Consideraciones para efectuar los reembolsos de caja menor, y obligatoriedad de realizarlos al cierre del período contable .....	68
b.	CONCEPTO 20103-141387 Obligatoriedad de registrar todas las transacciones u operaciones que incidan en los resultados del período, teniendo en cuenta que no se registraron oportunamente y se carece de soportes contables.....	69
c.	CONCEPTO 20102-141033 Reconocimiento por parte del Instituto Departamental de Salud del Caquetá de los servicios prestados a la población vulnerable en lo no cubierto con el subsidio a la oferta. ....	80

<b>9.8 Revelación</b> .....	<b>104</b>
a. CONCEPTO 20105-143523 Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en subcuentas "Otros" que superan el 5% de la cuenta, considerando que el uso de dichas subcuentas no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de los hechos u operaciones. ....	64
b. CONCEPTO 20104-142023 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE. ....	66
c. CONCEPTO 20109-147177 Reconocimiento por parte de FINDETER de los saldos pendientes de legalizar correspondiente a los recursos del presupuesto nacional recibidos para administrar, y entregados por medio de convenios a entidades territoriales a través de los Fondos de Cofinanciación FIS, FVC y FIU y la cuenta especial Insfopal. ....	104
<b>9.9 No compensación</b> .....	<b>106</b>
a. CONCEPTO 20106-144181 Reconocimiento de la cancelación de un derecho mediante el proceso de depuración contable en la misma vigencia en la que se reconoció el ingreso. ....	87
b. CONCEPTO 20105-142935 Inviabilidad de compensar las valorizaciones o desvalorizaciones de las propiedades, planta y equipo, aún cuando los bienes correspondan a un mismo grupo de activos. ....	106
c. CONCEPTO 20109-147034 Reconocimiento por separado de los negocios de IPS y EPS, inviabilidad de compensarlos y agregación de la información, por parte de la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM. ....	107
d. CONCEPTO 20109-147300 Reconocimiento por parte del INCO del menor valor en los rendimientos reportados por la Fiduciaria La Previsora, originados en la provisión realizada por la Fiduciaria por concepto de un aporte no realizado oportunamente por el INCO dentro del contrato de encargo fiduciario No. 1519. ....	108
e. CONCEPTO 20105-142808 Reconocimiento de los derechos en la administración del sistema de seguridad. Consideraciones sobre el reconocimiento del cruce de cuentas por una cesión de créditos. ....	625
<b>9.10 Hechos posteriores al cierre</b> .....	<b>109</b>
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA</b> .....	<b>109</b>
<b>10.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES</b> .....	<b>109</b>
a. CONCEPTO 20104-142091 Consideraciones para la medición y reconocimiento de hechos económicos, sociales y ambientales. ....	109
b. CONCEPTO 20103-141760 Reconocimiento por parte de Cormagdalena de la amortización de estudios y proyectos registrados como cargos diferidos. ....	325
c. CONCEPTO 200912-137706 Reconocimiento de gastos de operación y puesta en marcha, en la etapa preoperativa del proyecto Hidroeléctrica Ituango S.A., E.S.P. Deja sin vigencia los conceptos 200812-121926 del 18-12-08 y 20092-125013 del 23-02-2009. ....	531
<b>Costo Histórico</b> .....	<b>111</b>
a. CONCEPTO 20108-146184 Actualización de activos teniendo en cuenta el costo histórico, incluido el valor trasladado por ajustes por inflación, al establecer el valor en libros como base de comparación con el valor de realización o costo de reposición. ....	111
b. CONCEPTO 20109-146889 Reconocimiento contable de los gastos originados directamente en el proceso de adquisición, pero facturados con posterioridad a la recepción y puesta en servicio de propiedades, planta y equipo, y consideraciones para el reconocimiento y ajuste de la depreciación. ....	111
c. CONCEPTO 201010-147594 Reconocimiento como mayor valor del costo histórico de los cargos directamente asociados a la construcción de una biblioteca, tales como materiales, mano de obra, (...), licencias, honorarios, gastos de prestación de servicios de arquitectura o ingeniería, interventoría y estudios previos que hacen parte del proceso de construcción. ....	113
d. CONCEPTO 20101-138893 Reconocimiento de los terrenos recibidos en cesión para la construcción de vías y zonas verdes, por su costo histórico o avalúo técnico. ....	308
<b>Costo Reexpresado</b> .....	<b>114</b>
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS</b> .....	<b>114</b>

<b>10.1.1.1. Inversiones e instrumentos derivados</b> .....	114
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.1.2. Rentas por cobrar</b> .....	114
a. CONCEPTO 201012-149303 Reconocimiento contable por parte de un municipio del impuesto predial, e inviabilidad de reconocer el derecho por rentas por cobrar con base en lo establecido presupuestalmente .....	99
<b>10.1.1.3. Deudores</b> .....	114
a. CONCEPTO 20109-147118 Vigencia de aplicación del principio de devengo o causación en el sector público colombiano. ....	92
b. CONCEPTO 20109-147118 Revelación de la clasificación por edades de la cartera .....	92
c. CONCEPTO 20105-142893 Causación y extinción de derechos por aportes sobre nómina en el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, como entidad de gobierno general. ....	114
d. CONCEPTO 20105-143124 Viabilidad de utilizar otros métodos distintos al "Individual" y "General" en el cálculo de provisiones de las cuentas que componen el grupo 14-Deudores. ....	116
e. CONCEPTO 20109-147035 Consideraciones en la aplicación del procedimiento para calcular la provisión de deudas de difícil cobro, teniendo en cuenta que la entidad aplica porcentajes del 33%, 66% y 100%, a grupos de cartera vencida entre 361 a 720 días, entre 721 a 1080 días y con más de 1080 días, respectivamente. ....	116
f. CONCEPTO 201011-149147 Reconocimiento de los excedentes financieros de propiedad de la Nación, y tratamiento de las operaciones recíprocas por parte de las entidades involucradas. Este concepto modifica en lo pertinente al parágrafo 3 de las conclusiones del concepto 20099-135109 del 06-10-09). ....	117
g. CONCEPTO 20107-144823 Requisitos a tener en cuenta para establecer la provisión de cartera, por las glosas a la facturación .....	725
<b>10.1.1.4. Propiedades, planta y equipo</b> .....	118
a. CONCEPTO 20103-141413 Reconocimiento del reforzamiento estructural de inmuebles, aplicando la norma técnica de sismo resistencia NSR98, lo cual conllevan a una prolongación de la vida útil de las edificaciones. ....	118
b. CONCEPTO 20103-141378 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de las edificaciones adquiridas con el único fin de ser demolidas para viabilizar la construcción de una nueva sede y reconocimiento de la demolición de la sede actual del Hospital. ....	119
<b>10.1.1.5. Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales</b> .....	121
a. CONCEPTO 20103-141413 Reconocimiento del reforzamiento estructural de inmuebles, aplicando la norma técnica de sismo resistencia NSR98, lo cual conllevan a una prolongación de la vida útil de las edificaciones. ....	118
b. CONCEPTO 20105-143395 Reconocimiento de la amortización de bienes de uso público e históricos y culturales, y consideraciones para permitir la aplicación de amortizaciones diferenciales a tramos diferentes de vías. ....	121
c. CONCEPTO 200911-137394 Consideraciones para la amortización de terrenos vinculados a la ampliación de una vía pública. Inviabilidad de amortizar Bienes históricos y culturales .....	298
d. CONCEPTO 20104-142367 Consideraciones para la realización de inventarios de los monumentos y esculturas para su incorporación en el balance, soportes contables e inviabilidad de amortizarlos .....	314
e. CONCEPTO 201010-147510 Inviabilidad de actualizar el valor de los bienes de beneficio y uso público. ....	609
<b>10.1.1.6. Inventarios</b> .....	122
a. CONCEPTO 201010-147996 Reconocimiento por parte de UAE Fondo Nacional de Estupefacientes del costo de producción de inventarios en la fabricación de medicamentos e inviabilidad de reconocer ingresos como consecuencia de los aumentos que puedan presentarse en la producción de inventarios, ni de reconocer gastos cuando suceda lo contrario. ....	122
<b>10.1.1.7. Recursos naturales no renovables</b> .....	123
a. CONCEPTO 20104-142483 Inviabilidad de que la Universidad de los Llanos aplique los criterios definidos en el capítulo IV del Manual de Procedimientos del RCP, relativo al reconocimiento y revelación de recursos naturales no renovables .....	550
<b>10.1.1.8. Otros Activos</b> .....	123
a. CONCEPTO 201011-148742 Reconocimiento de los desembolsos incurridos en estudios y diseños previos a la ejecución de proyectos, teniendo en cuenta que exista o no razonable certeza de que proveerán beneficios económicos futuros al ente. ....	123



<b>10.1.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS</b> .....	124
a. CONCEPTO 201011-148894 Reconocimiento de contratos sin que exista ejecución de los mismos. ....	100
<b>10.1.2.1. Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central</b> .....	124
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.2.2. Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados.</b> .....	124
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.2.3. Cuentas por pagar</b> .....	124
a. CONCEPTO 200912-138719 Inviabilidad de reconocer un pasivo real en la contabilidad financiera cuando existe el compromiso presupuestal que corresponde a un contrato debidamente legalizado, pero del cual no se ha recibido ningún bien ni servicio. ....	76
b. CONCEPTO 20101-139306 Consideraciones para el reconocimiento presupuestal y contable de los contratos de bienes y servicios, e inviabilidad de considerar obligatorio su registro en cuentas de orden. ....	124
c. CONCEPTO 20102-140829 Inviabilidad de reconocer en cuentas de orden los mismos hechos y operaciones que originan pasivos clasificados conceptualmente en las cuentas y subcuentas a que se refiere el Catálogo General de Cuentas. ....	126
d. CONCEPTO 201010-147812 Reconocimiento y revelación de las cuentas por pagar presupuestales no canceladas en la vigencia. ....	126
<b>10.1.2.4. Obligaciones laborales y de seguridad social integral.</b> .....	128
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.2.5. Otros bonos y títulos emitidos</b> .....	128
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.2.6. Pasivos estimados</b> .....	128
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.2.7. Otros pasivos.</b> .....	128
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.3. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS AL PATRIMONIO</b> .....	128
a. CONCEPTO 20105-143406 Consideraciones sobre el reconocimiento de revalorizaciones del patrimonio, y sobre capitalizaciones derivadas de fuentes distintas a los aportes de los socios o accionistas. ....	717
<b>10.1.4. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL.</b> .....	128
<b>10.1.4.1. Ingresos</b> .....	128
a. CONCEPTO 201011-148967 Reconocimiento contable de los ingresos por prestación de servicios de astillero por parte de COTECMAR, e inviabilidad de considerar que dicha prestación se causa con la expedición de la facturación Este concepto da alcance al concepto 20106-144153 .....	96
b. CONCEPTO 20106-143713 Inviabilidad de reconocer como ingresos los valores de los servicios prestados directamente por TELEMEDELLÍN, en desarrollo de un Convenio Marco de Asociación, teniendo en cuenta que en el mismo no quedó contemplado el cobro de servicios por parte del ejecutante. ....	128
c. CONCEPTO 20109-147379 Reconocimiento del recibo en efectivo y en especie de los aportes de patrocinadores privados, y de la ejecución de los mismos, para la realización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín .....	129
d. CONCEPTO 201010-147989 Reconocimiento por parte de la Contraloría Municipal de Bello de las transferencias recibidas del municipio .....	232
<b>10.1.4.2. Gastos</b> .....	132
a. CONCEPTO 20109-147379 Reconocimiento del recibo en efectivo y en especie de los aportes de patrocinadores privados, y de la ejecución de los mismos, para la realización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín .....	129
b. CONCEPTO 20101-139781 Definición de los conceptos de gastos relativos a la remuneración de servicios técnicos y honorarios, y viabilidad de revelarlos a nivel de auxiliar en las cuentas de costos de producción .....	132
c. CONCEPTO 201012-149222 Diferencia entre gastos de administración y gastos de operación .....	466
d. CONCEPTO 20104-142368 Consideraciones para el reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de gasto público social .....	590

<b>10.1.4.3. Costos de ventas y operación</b> .....	133
a. CONCEPTO 20102-141141 Obligatoriedad por parte de TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de los servicios de televisión que produce y vende .....	133
<b>10.1.4.4. Costos de producción</b> .....	135
a. CONCEPTO 20107-144804 Reconocimiento por parte de la Institución Educativa GABO de los costos incurridos en la prestación de los servicios educativos .....	101
b. CONCEPTO 201010-147996 Reconocimiento por parte de UAE Fondo Nacional de Estupefacientes del costo de producción de inventarios en la fabricación de medicamentos e inviabilidad de reconocer ingresos como consecuencia de los aumentos que puedan presentarse en la producción de inventarios, ni de reconocer gastos cuando suceda lo contrario .....	122
c. CONCEPTO 20102-141141 Obligatoriedad por parte de TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de los servicios de televisión que produce y vende .....	133
<b>10.1.5. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN</b> .....	135
a. CONCEPTO 201011-148894 Reconocimiento de contratos sin que exista ejecución de los mismos .....	100
b. CONCEPTO 20109-147177 Reconocimiento por parte de FINDETER de los saldos pendientes de legalizar correspondiente a los recursos del presupuesto nacional recibidos para administrar, y entregados por medio de convenios a entidades territoriales a través de los Fondos de Cofinanciación FIS, FVC y FIU y la cuenta especial Insfopal .....	104
c. CONCEPTO 20104-142025 Inviabilidad de reconocer en cuentas de orden activos totalmente destruidos o que carecen de existencia física o inmaterial .....	135
d. CONCEPTO 20107-145279 Reconocimiento contable de contratos de leasing operativo .....	135
e. CONCEPTO 201010-147695 Consideraciones sobre los traslados de tesorería entre fuentes de financiación que EMCALI S.A. E.S.P requiere controlar .....	136
<b>10.1.6. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA</b> .....	137
a. CONCEPTO 20101-139780 Obligatoriedad de que las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las Empresas Mixtas de Servicios Públicos Domiciliarios que tengan el régimen de Empresas Indust. y Ciales del Estado, utilicen las cuentas de presupuesto y tesorería para revelar las distintas etapas del proceso presupuestal .....	137
b. CONCEPTO 20103-141565 Inviabilidad de presentar en el Balance General, las reservas de apropiación presupuestales como parte de las Cuentas por pagar .....	138
c. CONCEPTO 20107-144728 Parámetros que permiten hacer confrontaciones y conciliaciones tendientes a lograr aproximaciones entre los sistemas presupuestales y contables de información .....	139
d. CONCEPTO 20108-145948 Reporte de las cuentas cero por parte de los Fondos de Servicios Educativos de los establecimientos estatales, de acuerdo con el RCP .....	141
<b>10.1.6.1. Cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería</b> .....	142
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.1.6.2. Cuentas de presupuesto de gastos</b> .....	142
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina	
<b>10.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD</b> .....	142
a. CONCEPTO 20101-139342 Viabilidad de disponer de la información contable de un municipio para consulta de particulares .....	48
b. CONCEPTO 20105-142922 Soportes para registro de inversiones en contratos de concesión Mediante este concepto se deroga el concepto 20094-128734 del 29-04-09, el numeral 1 del concepto 20089-119486 del 5-11-08, y la expresión "...tomando como base las actas de recibo parcial de la interventoría,..." del numeral 5.2 del concepto 20048-53167 del 20-12-04 .....	49
c. CONCEPTO 20102-140728 Viabilidad de elaborar soportes, comprobantes y libros de contabilidad de forma manual o automatizada .....	142
d. CONCEPTO 20104-141958/20105-143565 Consideraciones para la elaboración y legalización a la fecha de la acta de apertura de los libros oficiales, donde se encuentra impresa la información contable desde el 2002 a la fecha .....	143
e. CONCEPTO 20101-138893 Inviabilidad de reconocimiento de propiedades del sector educativo sin el debido soporte .....	308

f.	CONCEPTO 20101-139552 Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de los ajustes por depreciación y los soportes correspondientes, reflejando un Patrimonio con una cifra contraria a su naturaleza .....	401
g.	CONCEPTO 20108-145939 Conservación de las notas de contabilidad .....	553
<b>10.2.1. Soportes de Contabilidad .....</b>		<b>144</b>
a.	CONCEPTO 201012-149225 Características de los soportes para el registro por parte del INPEC de contratos realizados para la formación del software desarrollado en una entidad .....	144
<b>10.2.2. Comprobantes de Contabilidad .....</b>		<b>145</b>
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina		
<b>10.2.3. Libros de Contabilidad .....</b>		<b>145</b>
a.	CONCEPTO 20101-139534 Consideraciones sobre la impresión de los libros oficiales de distintas sucursales de una misma entidad, en un solo libro Diario, un solo libro Mayor y Balances, y un solo libro de Inventarios y Balances .....	145
b.	CONCEPTO 20102-140468 Criterios a considerar para determinar la eliminación o conservación de los libros de contabilidad pública .....	145
c.	CONCEPTOS 20103-141589 / 20103-141815 Consideraciones sobre la presentación impresa y el retraso de los libros de contabilidad .....	146
<b>10.2.4. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad .....</b>		<b>148</b>
a.	CONCEPTO 20103-141335 Consideraciones sobre la presentación impresa, numeración consecutiva, anulación de folios y responsabilidad por la tenencia y conservación de los libros de contabilidad .....	148
<b>10.2.5. Exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad .....</b>		<b>149</b>
Sobre el particular, durante la vigencia 2010 no se expidió doctrina		
<b>10.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTE CONTABLES .....</b>		<b>149</b>
a.	CONCEPTO 20103-141473 Clasificación y presentación como ingresos operacionales en el EAFES de los ingresos originados en inversiones de capital realizadas por la Empresa EPM Inversiones S.A. ....	149
b.	CONCEPTO 20103-141508 Consideraciones para la clasificación en porciones corriente y no corriente de los fondos disponibles para cubrir las obligaciones surgidas en desarrollo de la ejecución de la fase III de Transmilenio, registrados en la cuenta 1926-Derechos en fideicomiso. ....	150
c.	CONCEPTO 20109-146809 Reconocimiento en la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros, de los viáticos depositados por el usuario a favor de los técnicos autorizados por la CAR para realizar visita a predios, teniendo en cuenta que el uso del concepto "Otros" no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de las operaciones. ....	151
d.	CONCEPTO 20108-146699 Revelación por parte del Instituto de Bienestar Familiar –ICBF en notas específicas para explicar la situación particular que afecta la información presentada .....	151
e.	CONCEPTO 20106-143637 Viabilidad de reconocer por parte de Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP los proyectos de inversión en cuentas de orden hasta tanto se de la ejecución de los mismos .....	508
f.	CONCEPTO 20105-142997 Revelación en el balance consolidado de la Nación de los bienes de uso permanente sin contraprestación. Complementa el concepto 20104-142452 del 30-04-10, y complementado por el concepto 20105-143082 del 14-05-10 .....	582
g.	CONCEPTO 20109-147011 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel de los pasivos por obligaciones laborales y de seguridad social integral de acuerdo al grado de exigibilidad con independencia de los indicadores de gestión .....	686
h.	CONCEPTO 201012-149347 Obligatoriedad de que los entes contables públicos presenten sus estados contables a nivel de cuenta, e inviabilidad de presentarlos a nivel de grupo .....	687
<b>10.4 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE .....</b>		<b>152</b>
a.	CONCEPTO 20103-141345 Modificación de los estados contables a 31-12-09 como consecuencia del reconocimiento de los cambios por la aplicación de la Resolución 1687 de dic./09, expedida por la Superintendencia de Salud, que protocoliza el cambio de política para las provisiones de las deudas de difícil recaudo. ....	152
b.	CONCEPTO 20103-141756 Reconocimiento por parte de una ESE de los cambios por la aplicación de la Resolución 1687 de diciembre de 2009, expedida por la Superintendencia de Salud, que protocoliza el cambio de política para las provisiones de deudas de difícil recaudo .....	153

<b>ESTRUCTURA Y DESCRIPCIÓN DE CLASES</b> .....	154
a. CONCEPTO 20106-144611 Reconocimiento a nivel de auxiliar de los mayores valores generados en las retenciones en la fuente del IVA por operaciones con el Régimen simplificado .....	65
<b>MANUAL DE PROCEDIMIENTOS</b> .....	155
<b>III. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS</b> .....	157
<b>1. ACTIVOS</b> .....	159
<b>11-EFECTIVO</b> .....	159
<b>1105-Caja</b> .....	159
a. CONCEPTO 20105-143340 Reconocimiento por parte de "Ser Regionales" de los recaudos no facturados, provenientes del alquiler no habitual de espacios abiertos en las plazas de mercado del Municipio de Girardot .....	719
<b>1110-Depósitos en instituciones financieras</b> .....	159
a. CONCEPTO 20108-146711 Reconocimiento por parte de EPM de los fondos especiales para atender calamidades domésticas o urgencia familiar de empleados sindicalizados .....	159
b. CONCEPTO 200912-137619 Reconocimiento por parte de la E.S.E. Salud Pereira del pago de los aportes de cesantías por parte de los Fondos Administradores a cada uno de los afiliados con los recursos recibidos y el registro si el saldo del fondo resulta insuficiente para cancelar los aportes de cesantías .....	178
c. CONCEPTO 20105-143139 Consideraciones para el reconocimiento de los pagos efectuados por concepto del salvoconductos expedidos por el Ministerio de Defensa Nacional, del costo del permiso de tenencia o porte de armas expedido por INDUMIL y de la restitución de armas, e inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan valorizaciones de las mismas .....	235
d. CONCEPTO 20103-141607 Reconocimiento de donaciones (audífonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audífono funcione .....	263
e. CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento de los recursos recibidos por CORPORINOQUIA, por concepto de los Derechos de Publicación cancelados por los contratistas para efectuar la publicación de su contrato en la Gaceta Oficial de la entidad .....	367
f. CONCEPTO 20105-143560 Reconocimiento de los recursos que recibe la "Institución Educativa concentración de Desarrollo Rural" del municipio de San José del Guaviare provenientes del Sistema General de Participaciones .....	695
<b>12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS</b> .....	160
<b>1201- Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda</b> .....	160
a. CONCEPTO 20107-144704 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto, Agua y Alcantarillado de Bogotá de los títulos de devolución de impuestos-TIDIS, emitidos por el Gobierno Nacional y utilizados por la DIAN para efectuar las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes .....	160
<b>1202- Inversiones administración de liquidez en títulos participativos</b> .....	162
a. CONCEPTO 20104-141943 Reconocimiento por parte de ISA de los contratos de administración delegada con el Ministerio de Minas y Energía, para lo cual el Ministerio entrega unos recursos que sólo pueden ser usados para pagar los costos de los proyectos. Con estos recursos ISA tiene constituida una fiducia bajo la modalidad de cartera colectiva .....	676
<b>1203-Inversiones con fines de política en títulos de deuda</b> .....	162
a. CONCEPTO 20107-144704 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto, Agua y alcantarillado de Bogotá de los títulos de devolución de impuestos-TIDIS, emitidos por el Gobierno Nacional y utilizados por la DIAN para efectuar las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes .....	160
<b>1207-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas</b> .....	162
a. CONCEPTO 20105-143104 Reconocimiento de una inversión patrimonial que tiene El Ministerio de Hacienda en una entidad pública en donde no supera el 50% de Participación, pero a su vez otra u otras entidades del estado tienen participación adicional en la misma entidad que sumados llegan a tener más del 50% indicado .....	547
b. CONCEPTO 20104-142026 Reconocimiento de inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria .....	548

<b>1208-Inversiones patrimoniales en entidades controladas</b> .....	162
a.    CONCEPTO 201010-147529 Reconocimiento por parte de la alcaldía de Medellín de los hechos generados del convenio interadministrativo celebrado con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda. para construcción del proyecto “Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores” .....	615
<b>13- RENTAS POR COBRAR</b> .....	162
<b>1305-Vigencia actual</b> .....	162
a.    CONCEPTO 20105-143214 / 20107-145184 Reconocimiento de la causación del impuestos predial unificado-IPU y del Industria y Comercio-IIC .....	81
b.    CONCEPTO 20105-143126 Reconocimiento por parte de la Gobernación de Risaralda de la causación y el pago de las rentas por cobrar .....	162
<b>14-DEUDORES</b> .....	164
a.    CONCEPTO 20109-147034 Reconocimiento por separado de los negocios de IPS y EPS, inviabilidad de compensarlos y agregación de la información, por parte de la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM. ....	107
b.    CONCEPTO 20109-147368 Reconocimiento y revelación de procesos judiciales de cuentas por cobrar. ....	611
<b>1401-Ingresos no tributarios</b> .....	164
a.    CONCEPTO 20105-143214 / 20107-145184 Reconocimiento de la causación de intereses moratorios sobre los impuestos predial unificado e industria y comercio cuando existe un proceso ejecutivo. ....	81
b.    CONCEPTO 20103-141547 Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, de los derechos de cobro generados por el decreto 2567/01 .....	164
c.    CONCEPTO 20103-141753 Reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de las transferencias realizadas por las empresas generadoras de energía según la Ley 99 de 1993 .....	165
d.    CONCEPTO 20105-142971 Reconocimiento de la expedición de pasaportes por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores Este concepto da alcance al concepto 20103-141547 del 22-04-10 .....	166
e.    CONCEPTO 20106-143781 Reconocimiento por parte de la Superintendencia Nacional de Salud-SNS, de la tasa de supervisión y control liquidada a sus vigilados, y reconocimiento de la deducción del valor de los recursos recaudados no utilizados por la SNS .....	167
f.    CONCEPTO 20106-144376 Procedimiento para el reconocimiento y recaudo de la cartera por cuota de auditaje en la Contraloría Departamental del Magdalena .....	168
g.    CONCEPTO 20104-142057 Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación de los excedentes financieros destinados al Fondo Empresarial de acuerdo con la Ley 812 de 2003 Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20071-86275 del 05-09-07 y el 20096-131381 del 20-06-09 .....	169
h.    CONCEPTO 20109-147384 Reconocimiento por parte de la Universidad del Atlántico de multas por concepto de sanciones disciplinarias .....	173
i.    CONCEPTO 201010-148109 Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta del contrato de concesión con la Unión Temporal de Servicios Especializados de Tránsito y Transporte –SETSA, para el recaudo de multas de tránsito por contravenciones .....	174
j.    CONCEPTO 20108-146601 Reconocimiento de tasas, multas e intereses en entidades de gobierno general teniendo en cuenta su antigüedad .....	243
k.    CONCEPTO 201011-149088 Reconocimiento contable de tasas por el uso del agua .....	291
l.    CONCEPTO 201011-148342 Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso. ....	299
m.    CONCEPTO 20107-145406 Reconocimiento de ingresos provenientes de tasas por concepto de peajes y otros derechos originados en concesiones en las cuales no se haya reconocido inversión privada. ....	418
n.    CONCEPTO 20107-145406 Reconocimiento de las concesiones adjudicadas en las cuales no exista inversión privada, como concesiones portuarias y de la red férrea .....	418
o.    CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento de ingresos zonas verdes, recreativas y equipamientos. ....	630
p.    CONCEPTO 20108-146198 Reconocimiento por parte del Consejo Superior de la Judicatura de multas impuestas por las autoridades competentes a personas naturales y jurídicas en las diferentes etapas del proceso .....	763

<b>1403-Rentas parafiscales</b> .....	176
a. CONCEPTO 20108-145759 Reconocimiento por parte del Fondo de Promoción Turística de la contribución parafiscal para el turismo .....	176
<b>1406-Venta de bienes</b> .....	177
a. CONCEPTO 20104-142464 Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD'S y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos .....	257
b. CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
c. CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas .....	261
<b>1407-Prestación de servicios</b> .....	177
a. CONCEPTO 20104-142420 Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco para la financiación de crédito educativo celebrado con el ICETEX .....	84
b. CONCEPTO 201012-149500 Reconocimiento contable de la cartera por concepto de derechos académicos de la Institución Educativa José Antonio Ricaurte .....	97
c. CONCEPTO 20108-146511 Reconocimiento por parte de Metrocali S.A. de los bienes que en cumplimiento de los contratos de concesión le son revertidos y de la venta del servicio por la utilización del laboratorio de análisis de gases. ....	278
d. CONCEPTO 201010-147511 Reconocimiento por parte de Manizales Segura S.A., de los recursos que recibe correspondientes al recaudo del impuesto de teléfono, para ser administrados y ejecutados dentro del convenio marco interadministrativo celebrado con el municipio de Manizales, y reconocimiento de los recursos pactados para la administración y funcionamiento de Manizales Segura S.A. ....	384
e. CONCEPTO 201010-148062 Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco suscrito con el ICETEX por créditos educativos. ....	391
f. CONCEPTO 20105-143340 Reconocimiento por parte de "Ser Regionales" de los recaudos no facturados, provenientes del alquiler no habitual de espacios abiertos en las plazas de mercado del Municipio de Girardot .....	719
g. CONCEPTO 201011-149143 Procedimiento de registro de cartera por concepto de derechos académicos en instituciones educativas del departamento del Tolima, los cuales son considerados incobrables dado que no se dispone de un soporte valido para iniciar acción legal de cobro por tales conceptos. ....	752
<b>1408-Servicios públicos</b> .....	177
a. CONCEPTO 20108-146711 Reconocimiento por parte de EPM de las financiaciones a los usuarios por la prestación de servicios conexos a los servicios públicos domiciliarios .....	159
b. CONCEPTO 20108-146472 Reconocimiento por parte de DISPAC S.A. de las contribuciones de solidaridad de las empresas de energía y gas no recaudadas y asumidas por el Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, administrado por el Ministerio de Minas. ....	354
<b>1409-Servicios de salud</b> .....	178
a. CONCEPTO 200912-137619 Reconocimiento por parte de la E.S.E. Salud Pereira de la prestación del servicio de salud .....	178
b. CONCEPTO 20108-146478 Procedimiento para el reconocimiento de las consignaciones pendientes de identificar registradas en la cuenta 1409-Servicios de salud, teniendo en cuenta que la entidad conoce que tales consignaciones corresponden al pago de servicios de salud. ....	180
c. CONCEPTO 20104-141960/20104-142683 Reconocimiento de la prestación del servicio de salud en una IPS .....	448
d. CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. ....	484
e. CONCEPTO 20102-140495 Reconocimiento de glosas no subsanables en facturación de las E.S.E. ....	662
f. CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos. ....	736

<b>1413-Transferencias por cobrar</b> .....	<b>181</b>
a. CONCEPTO 20106-144375 Reconocimiento por parte de la Gobernación de Cundinamarca de los recursos que transfiere el Ministerio de la Protección Social, en virtud del contrato de concurrencia para atender el pasivo pensional de los hospitales .....	85
b. CONCEPTO 200912-137746 Reconocimiento por parte de Metrolínea S.A de transferencias recibidas de la Nación Este concepto fue derogado por el concepto 20108-145877 del 20-09-10 .....	181
c. CONCEPTO 20107-145554 Reconocimiento de los aportes del Ministerio de Protección Social, destinados a la cancelación de pasivos de una Empresa Social del Estado, cuando los pagos se realizan directamente a los proveedores .....	182
d. CONCEPTO 20108-146433 Reconocimiento en el municipio de Yopal y en las instituciones educativas, de los recursos adicionales del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios .....	183
e. CONCEPTO 201010-148220 Reconocimiento contable por parte de la UNAD del pago de la contribución al Ministerio de Educación Nacional y presentación de las operaciones recíprocas generadas .....	185
f. CONCEPTO 201011-148426 Reconocimiento de la transferencia de recursos prevista en la Ley 1365 de 2009, del MEN a la Universidad Nacional para proyectos de ampliación de cobertura, teniendo en cuenta que corresponde al ICETEX la administración de dichos recursos. ....	187
g. CONCEPTO 200912-137867 Reconocimiento de los rendimientos financieros generados por la fiduciaría constituida para el funcionamiento de Transcribe S.A., así como los destinados a financiar el proyecto. ....	204
h. CONCEPTO 20105-142967 Reconocimiento contable de los aportes de cofinanciación en sistemas integrados de transporte masivo del País Este concepto fue sustituido por lo señalado en el concepto 20106-144543 del 31-08-10 .....	241
i. CONCEPTO 200912-137636 Reconocimiento por parte de ISVIMED de las transferencias recibidas del municipio de Medellín .....	266
j. CONCEPTO 20104-142090 Reconocimiento por parte de la Contraloría Departamental de la Guajira del pago de las Transferencias de vigencias anteriores que la Gobernación de la Guajira adeudó a la Contraloría mediante la suscripción un acta de conciliación de saldos, según la cual la Gobernación de la Guajira, entregaba en pago por esta deuda un vehículo y el piso del edificio en donde funciona la sede de la Contraloría, traslados que no han sido legalizados .....	287
k. CONCEPTO 201011-148342 Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso. ....	299
l. CONCEPTO 20107-145553 / 20109-147390 Reconocimiento por parte de un municipio del crédito tramitado para el proyecto de "Agua potable y saneamiento básico" el cual será cancelado con recursos del Sistema General de Participaciones SGP .....	348
m. CONCEPTO 20102-140674 Reconocimiento contable por parte de la Asociación Aeropuerto del Café de los recursos recibidos de la Aeronáutica Civil, INFIMANIZALEZ e INFICALDAS para la construcción del Aeropuerto del Café y para atender gastos de funcionamiento .....	365
n. CONCEPTO 20104-142661 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ingresos por transferencias que tienen como destinación específica financiar el pago del pasivo pensional, en virtud de la concurrencia con la Nación Ratifica el concepto 200912-138801 del 08-02-10. ....	689
<b>1416-Préstamos gubernamentales otorgados</b> .....	<b>189</b>
a. CONCEPTO 20105-143045 Reconocimiento por parte de la Gobernación del Casanare de la entrega de recursos de manera temporal a distintas entidades oferentes con los que constituyen patrimonios autónomos, denominados contratos de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición y de los derechos de beneficio derivados de los mismos .....	189
<b>1420-Avances y anticipos entregados</b> .....	<b>191</b>
a. CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento por parte de la UNAD, de los pagos parciales para habilitar el software del sistema de información financiero .....	90
b. CONCEPTO 200912-138720 Reconocimiento de avances y anticipos entregados por el Fondo de Desarrollo Local de Tunjuelito en la celebración de contratos, y consideraciones sobre la legalización de los mismos .....	191
c. CONCEPTO 20101-139000 Reconocimiento de los recursos entregados a contratistas por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en desarrollo de obras o por la adquisición de bienes y servicios. ....	192
d. CONCEPTO 20102-140845 Reconocimiento de la legalización en la vigencia 2009 de los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores que quedaron pendientes a 31 de diciembre de 2008. ....	193

e.	CONCEPTO 20105-143311 Reconocimiento del contrato de compraventa firmado entre INPEC y LA PIELROJA S.A., teniendo en cuenta que producto de las modificaciones en la forma de pago el INPEC pasó de reconocer un avance a un pago anticipado. ....	194
f.	CONCEPTO 20104-142387 Reconocimiento por parte de INVIAS de los recursos entregados a los municipios de Hispania y la Palma, para el mejoramiento de vías rurales o atención de obras de emergencia. ....	196
g.	CONCEPTO 20106-144523 Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación del contrato de compraventa celebrado con la firma DIGITALWARE S.A. para entregar una solución tecnológica integral de software y hardware comercial, que soporte la gestión del talento humano y consideraciones sobre la depreciación y amortización de activos. ....	198
h.	CONCEPTO 20108-145831 Consideraciones sobre el reconocimiento de anticipos entregados por la entidad contratante a contratistas para la ejecución de contratos o convenios. ....	200
i.	CONCEPTO 201011-148774 Consideraciones sobre el documento soporte para que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja legalice el anticipo entregado a la Universidad Industrial de Santander, en virtud del cumplimiento y finalización de las obras, cuando el acta de liquidación la suscribe la entidad que recibió el contrato en cesión. ....	201
j.	CONCEPTO 20108-146111 Reconocimiento por parte de la CAS del convenio para la ejecución del proyecto de "DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE" con recursos de la Nación, el departamento, el municipio y la misma corporación, mediante un encargo fiduciario. ....	225
k.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario. ....	374
l.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacífico S.A.-ESP- DISPAC S.A.-ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó. ....	378
m.	CONCEPTO 201010-148183 Procedimiento para el reconocimiento de los recursos entregados en calidad de avance según los términos del contrato de compraventa de un inmueble, suscrito por la Fiscalía General de la Nación, el cual se encuentra en proceso jurídico por incumplimiento del vendedor. ....	493
	<b>1422-Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones. ....</b>	<b>202</b>
a.	CONCEPTO 20107-144704 Reconocimiento por parte de la entidad que actúa como sujeto pasivo de la Retención en la Fuente practicada sobre la diferencia entre el Valor Nominal del TIDI y su Precio de Compra. ....	160
	<b>1424-Recursos entregados en administración. ....</b>	<b>203</b>
a.	CONCEPTO 20109-147293 Reconocimiento de los encargos fiduciarios, en los cuales FOGAFIN actúa como fideicomitente, para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación. ....	31
b.	CONCEPTO 201012-149300 Reconocimiento de los recursos del FONPET por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. ....	35
c.	CONCEPTO 20109-147379 Reconocimiento del recibo en efectivo y en especie de los aportes de patrocinadores privados, y de la ejecución de los mismos, para la realización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín. ....	129
d.	CONCEPTO 200912-137619 Reconocimiento por parte de la E.S.E. Salud Pereira de los giros de la Nación a los Fondos Administradores de Cesantías, y el registro si el giro es superior a los aportes patronales causados por la IPS. ....	178
e.	CONCEPTO 200912-137619 Reconocimiento por parte de la E.S.E. Salud Pereira de los rendimientos generados por los Fondos Administradores de cesantías. ....	178
f.	CONCEPTO 200911-137344 Reconocimiento de los recursos asignados a la CREG administrados a través del contrato de fiducia mercantil, celebrado por el Ministerio de Minas y Energía con FIDUOCCIDENTE. ....	203
g.	CONCEPTO 200912-137867 Reconocimiento de los rendimientos financieros generados por la fiducia constituida para el funcionamiento de Transcribe S.A., así como los destinados a financiar el proyecto. ....	204
h.	CONCEPTO 20101-138997 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos entregados en administración a FINAGRO destinados a cubrir los incentivos al seguro agropecuario. ....	206
i.	CONCEPTO 20101-140014 Reconocimiento por parte del municipio de Medellín del contrato interadministrativo celebrado con la ESE-METROSALUD para la reposición de infraestructura del Hospital Infantil Concejo de Medellín FASE 2. ....	207
j.	CONCEPTO 200912-138794 Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación de los rendimientos financieros generados de un convenio interadministrativo bajo la modalidad de gerencia de proyectos celebrado con el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo- FONADE. ....	211



k.	CONCEPTO 20102-140770 Reconocimiento por parte de la Corporación para el Desarrollo sostenible del Norte y el Oriente Amazónico-CDA del convenio interadministrativo de apoyo financiero para la construcción del relleno sanitario para el municipio de Mitú, con participación del Municipio y el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial . . . . .	212
l.	CONCEPTO 20103-141746 Reconocimiento del contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo . . . . .	214
m.	CONCEPTO 20105-143331 Reconocimiento por parte de ISVIMED de los rendimientos y gastos generados en la celebración de encargo fiduciario de inversión con destinación específica para subsidios municipales . . . . .	216
n.	CONCEPTO 20106-144063 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos aprobados a pequeños productores del Proyecto Alianzas Productivas denominado Incentivo Modular otorgado a una Asociación de Productores, el cual es girado de una cuenta del Encargo Fiduciario a un Patrimonio Autónomo . . . . .	219
o.	CONCEPTO 20106-144543 Reconocimiento de los recursos que reciben los entes gestores de los proyectos de los convenios de cofinanciación de sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas integrados de transporte Este concepto sustituye el concepto 20105-142967 del 23-06-10 . . . . .	221
p.	CONCEPTO 20108-145877 Reconocimiento por parte de METROLINEA de los recursos recibidos de la Nación y de las entidades territoriales, para la realización del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del área metropolitana de Bucaramanga Este concepto deroga el concepto 200912-137746 del 06-01-10. . . . .	223
q.	CONCEPTO 20108-146111 Reconocimiento por parte de la CAS del convenio para la ejecución del proyecto de "DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE" con recursos de la Nación, el departamento, el municipio y la misma corporación, mediante un encargo fiduciario. . . . .	225
r.	CONCEPTO 20109-146856 Reconocimiento por parte de Acción Social de los recursos entregados a la Organización Socia en virtud de los acuerdos subsidiarios para la ejecución del proyecto "Paz y Desarrollo" . . . . .	228
s.	CONCEPTO 20109-146992 Reconocimiento de los recursos entregados por el Ministerio de Educación Nacional al ICETEX para que sean administrados por éste último, en las modalidades financiación de los costos educativos de los estudiantes y créditos educativos . . . . .	230
t.	CONCEPTO 201010-147989 Reconocimiento por parte de la Contraloría Municipal de Bello de las diferencias entre el valor consignado y el pasivo a favor de empleados por concepto de cesantías. . . . .	232
u.	CONCEPTO 201010-148316 Reconocimiento por parte del INVIAS del Convenio 682 de 2010, celebrado con la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Sur de la Amazonía-CORPOAMAZONÍA y relacionado con el PMASIS. . . . .	234
v.	CONCEPTO 20109-147446 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura de bienes muebles adquiridos con los recursos entregados en administración a través de convenios firmados y que posteriormente se entregaron en comodato a los contratistas para el desarrollo del objeto contractual . . . . .	331
w.	CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. . . . .	484
x.	CONCEPTO 201010-147529 Reconocimiento por parte de la alcaldía de Medellín de los hechos generados del convenio interadministrativo celebrado con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda. para construcción del proyecto "Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores". . . . .	615
y.	CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de las operaciones del proyecto denominado "BANCO DE LOS POBRES". . . . .	630
<b>1425-Depósitos entregados en garantía . . . . .</b>		<b>235</b>
a.	CONCEPTO 20109-147300 Reconocimiento por parte del INCO del menor valor en los rendimientos reportados por la Fiduciaria La Previsora, originados en la provisión realizada por la Fiduciaria por concepto de un aporte no realizado oportunamente por el INCO dentro del contrato de encargo fiduciario No. 1519 . . . . .	108
b.	CONCEPTO 20105-143139 Consideraciones para el reconocimiento de los pagos efectuados por concepto del salvoconductos expedidos por el Ministerio de Defensa Nacional, del costo del permiso de tenencia o porte de armas expedido por INDUMIL y de la restitución de armas, e inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan valorizaciones de las mismas . . . . .	235

<b>1470-Otros deudores</b> .....	<b>237</b>
a. CONCEPTO 20106-144376 Procedimiento para el reconocimiento y recaudo de la cartera por cuota de auditaje en la Contraloría Departamental del Magdalena .....	168
b. CONCEPTO 200912-137746 Reconocimiento por parte de Metrolínea S.A de transferencias recibidas de la Nación Este concepto fue derogado por el concepto 20108-145877 del 20-09-10 .....	181
c. CONCEPTO 20105-143045 Reconocimiento por parte de la Gobernación del Casanare de la entrega de recursos de manera temporal a distintas entidades oferentes con los que constituyen patrimonios autónomos, denominados contratos de cesión de derechos de beneficio con pacto de readquisición y de los derechos de beneficio derivados de los mismos .....	189
d. CONCEPTO 20106-144543 Reconocimiento de los recursos que reciben los entes gestores de los proyectos de los convenios de cofinanciación de sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas integrados de transporte Este concepto sustituye el concepto 20105-142967 del 23-06-10 .....	220
e. CONCEPTO 20109-146992 Reconocimiento de los recursos entregados por el Ministerio de Educación Nacional al ICETEX para que sean administrados por éste último, en las modalidades financiación de los costos educativos de los estudiantes y créditos educativos .....	230
f. CONCEPTO 20102-140551 Reconocimiento por parte de DADEP de los ingresos por los contratos de administración y mantenimiento sostenible de zonas de uso público del Distrito Capital entregadas a las organizaciones comunitarias .....	237
g. CONCEPTO 20103-141762 Reconocimiento de los recursos que la ESE Hospital Departamental Santa Sofía recibe de la Universidad de Caldas por concepto del servicio de alimentación prestado a los residentes de la Universidad que realizan su práctica en la ESE .....	239
h. CONCEPTO 20103-141762 Reconocimiento en la ESE Hospital Departamental Santa Sofía de los recursos por cobrar a FIDUCOLDEX, por concepto del reembolso de gastos de viaje de capacitación .....	239
i. CONCEPTO 20103-141762 Reconocimiento de los recursos que cobra la ESE a otras entidades, por permitirles difundir su publicidad en los espacios de televisión y radio que tiene la ESE en un medio de comunicación local. ....	239
j. CONCEPTO 20103-141762 Uso de la subcuenta esquemas de Cobro, de la cuenta 1470-Otros Deudores .....	239
k. CONCEPTO 20103-141762 Uso de la subcuenta pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-Otros Deudores .....	239
l. CONCEPTO 20105-142967 Reconocimiento contable de los aportes de cofinanciación en sistemas integrados de transporte masivo del País Este concepto fue sustituido por lo señalado en el concepto 20106-144543 del 31-08-10 .....	241
m. CONCEPTO 20105-143491 Reconocimiento por parte del INVIMA del ajuste por mínimas cuantías en la prestación del servicio de fotocopiado .....	242
n. CONCEPTO 20108-146601 Reconocimiento por parte de CORNARE de los aportes recibidos del Departamento de Antioquia y de ACCIÓN SOCIAL para proyectos de inversión a través de convenios .....	243
o. CONCEPTO 20108-146601 Reconocimiento de ingresos en las Corporaciones Autónomas Regionales y demás autoridades ambientales por prestación de servicios de laboratorios de análisis de agua y por trámites ambientales .....	243
p. CONCEPTO 201010-147609 Reconocimiento de intereses derivados de un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la Contaduría General de la Nación .....	247
q. CONCEPTO 20109-147149 Reconocimiento por parte del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga ESP de los recursos aportados por diversas entidades para el proyecto de regulación del río Tona- Embalse de Bucaramanga, teniendo en cuenta que la infraestructura adquirida o construida sea de propiedad de la ESP o de las entidades aportantes. ....	248
r. CONCEPTO 201010-147646 Reconocimiento de los ingresos que recibe el Fondo Rotatorio de Vivienda al servicio de los trabajadores, de la Industria Licorera de Caldas en cumplimiento del acuerdo convencional con SINTRABECOLICAS, así como de los intereses y rendimientos derivados de las operaciones financieras realizadas .....	250
s. CONCEPTO 201012-149858 Reconocimiento contable de los anticipos por concepto de vacaciones y primas de vacaciones para empleados, y consideraciones a tener en cuenta si el saldo de la subcuenta excede el 5% de la cuenta. ....	251
t. CONCEPTO 201011-148749 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl de un Contrato de cuentas en participación celebrado con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de cuidados intensivos para adultos. ....	252

u.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 2009-1189 celebrado con el Municipio de Floridablanca-Santander para la construcción y mejoramiento de la red de acueducto y alcantarillado sanitario y pluvial . . . . .	.360
v.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 134-2009 celebrado con el Municipio de Guapotá para el mejoramiento de los acueductos. . . . .	.360
w.	CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento por parte de CORPORINOQUIA de la causación de los ingresos por papelería, descontados directamente al tercero al momento de elaborar el comprobante de pago . . . . .	.367
x.	CONCEPTO 20106-144152 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-08 y se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10. . . . .	.445
y.	CONCEPTO 201011-148743 Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor de las incapacidades por enfermedad de los trabajadores a cargo de las Empresas Promotoras de Salud, que han sido cubiertas por la empresa. . . . .	.461
z.	CONCEPTO 20109-147351 Reconocimiento de los rendimientos financieros provenientes de los recursos para patrocinar proyectos de inversiones en los Canales Regionales y que son de propiedad de la CNTV . . . . .	.473
a.a.	CONCEPTO 20108-146365 Reconocimiento por parte de CASUR de las diferentes etapas de un proceso judicial adelantado en su contra . . . . .	.500
b.b.	CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de las operaciones del proyecto denominado “BANCO DE LOS POBRES” . . . . .	.630
c.c.	CONCEPTO 20102-140916 Reconocimiento de responsabilidades fiscales, de las indemnizaciones reconocidas por la compañía aseguradora y del deducible en el pago del seguro . . . . .	.661
	<b>1475-Deudas de difícil recaudo . . . . .</b>	<b>.254</b>
a.	CONCEPTO 20104-142048 Clasificación como activo corriente de la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo . . . . .	.254
b.	CONCEPTO 20109-147029 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá de las deudas de difícil recaudo por la prestación del servicio de acueducto, con independencia de que estén siendo controvertidas en los estrados judiciales. . . . .	.256
c.	CONCEPTO 201011-148538 Procedimiento que debe adelantar el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín – ISVIMED para la normalización de cartera por saldos originados en la liquidación de CORVIDE y la transformación de FOVIMED. . . . .	.745
	<b>1480-Provisión para deudores (Cr) . . . . .</b>	<b>.257</b>
a.	CONCEPTO 20109-147029 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá de las deudas de difícil recaudo por la prestación del servicio de acueducto, con independencia de que estén siendo controvertidas en los estrados judiciales. . . . .	.256
b.	CONCEPTO 201010-147882 Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia-VIVA, como Empresa Industrial y Comercial del Estado de provisión para deudores . . . . .	.467
c.	CONCEPTO 20104-142485 Reconocimiento por parte de la Comisión Nacional de Televisión de las indemnizaciones como consecuencia de los fallos en primera instancia, de los procesos a favor de la entidad en contra de algunos operadores por suscripción que generan incertidumbre en su recaudo y/o recuperación. . . . .	.621
d.	CONCEPTO 201011-148538 Procedimiento que debe adelantar el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín – ISVIMED para la normalización de cartera por saldos originados en la liquidación de CORVIDE y la transformación de FOVIMED. . . . .	.745
	<b>15-INVENTARIOS . . . . .</b>	<b>.257</b>
a.	CONCEPTO 20104-142464 Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD'S y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos . . . . .	.257
	<b>1505-Bienes producidos . . . . .</b>	<b>.258</b>
a.	CONCEPTO 20104-142464 Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD'S y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos . . . . .	.257

b.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
c.	CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas .....	261
<b>1510-Mercancías en existencia .....</b>		<b>263</b>
a.	CONCEPTO 20103-141607 Reconocimiento de donaciones (audifonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audifono funcione. ....	263
b.	CONCEPTO 20109-147186 Reconocimiento de la devolución de mercancías posterior a la fecha de cierre del ejercicio contable. ....	420
<b>1512-Materias primas .....</b>		<b>264</b>
a.	CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas .....	261
<b>1518-Materiales para prestación de servicios. ....</b>		<b>264</b>
a.	CONCEPTO 201011-148783 Reconocimiento por parte de la ESE Moreno y Clavijo de los insumos hospitalarios recibidos de particulares a título de donación, destinados a ser consumidos en desarrollo de la actividad principal de la entidad .....	264
b.	CONCEPTO 20105-143560 Reconocimiento de los elementos a ser consumidos para la prestación de Servicios de Educación. ....	695
<b>1520-Productos en proceso. ....</b>		<b>265</b>
a.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
<b>1530-En poder de terceros .....</b>		<b>266</b>
a.	CONCEPTO 200912-137636 Reconocimiento por parte del Instituto Social de vivienda y hábitat de Medellín - ISVIMED del aporte fiduciario (bienes inmuebles-lote) entregado al fideicomiso, que se destinará como subsidio en especie a los compradores de un proyecto. ....	266
<b>16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....</b>		<b>268</b>
a.	CONCEPTO 20108-146111 Reconocimiento por parte de la CAS del convenio para la ejecución del proyecto de "DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE" con recursos de la Nación, el departamento, el municipio y la misma corporación, mediante un encargo fiduciario. ....	225
b.	CONCEPTO 20102-140375 Reconocimiento de bienes revertidos en virtud de la finalización de un contrato de concesión Este concepto da alcance al concepto 20071-107014, reitera los conceptos 20094-127560 y 200911 137084 .....	268
c.	CONCEPTO 20105-143563 Reconocimiento por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de los gabinetes instalados en las cocinas de sus inmuebles .....	271
d.	CONCEPTO 20106-143600 Procedimiento que debe seguir Parques Nacionales Naturales de Colombia para incorporar la infraestructura de los parques nacionales a propiedades, planta y equipo y así subsanar las diferencias presentadas entre los estados contables y el inventario físico. ....	272
e.	CONCEPTO 20108-146516 Reconocimiento por parte de la UPTC, de los bienes muebles que entregó al Colegio Rafael Reyes mediante contrato de arrendamiento suscrito con el municipio de Duitama .....	274
f.	CONCEPTO 201010-147645 Reconocimiento por parte de la U.A.E. Aeronáutica Civil de los activos restituidos por el concesionario, teniendo en cuenta que hayan sido registrados o no previamente por la entidad como parte de la infraestructura concesionada. ....	275
g.	CONCEPTO 201010-148031 Reconocimiento por parte del Comando General de las Fuerzas Militares de las tarjetas de red para los equipos de comunicación, que adicionan y mejoran la capacidad operativa del equipo .....	281
h.	CONCEPTO 20109-146987 Reconocimiento de la entrega, amortización y mejoras realizadas a los bienes entregados a terceros .....	329
i.	CONCEPTO 20105-143101 Reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de gobierno general. ....	400

j.	CONCEPTO 200912-138538 Reconocimiento por parte del Hospital de Nazareth Nivel I E.S.E, de recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud, para adecuación de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial.....	407
k.	CONCEPTO 20104-142010 Tratamiento contable, por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP, de las erogaciones que se reconocieron en la vigencia anterior en las subcuentas, de agua potable y saneamiento básico y que corresponden a adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo, o a la construcción de nuevas redes de acueducto y nuevos pozos. ....	489
l.	CONCEPTO 200912-138808 Reconocimiento de activos totalmente depreciados que se encuentran en uso. Este concepto deja sin vigencia todos los demás que le sean contrarios .....	568
m.	CONCEPTO 20104-142452 Reconocimiento por parte del DANE de los bienes de uso permanentes sin contraprestación recibidos de FONDANE Complementado con los conceptos 20105-142997 del 11-05-10 y 20105-143082 del 14-05-10. ....	576
n.	CONCEPTO 20105-143560 Reconocimiento del traslado de bienes de la Secretaría de Educación Departamental a las instituciones educativas del departamento sin que medie el traslado de propiedad .....	695
o.	CONCEPTO 20101-139560 Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de vehículos inservibles o que no se encuentran en condiciones de uso, y que no cuentan con la documentación que le permita a la entidad conocer su procedencia o propietario .....	702
<b>1605-Terrenos .....</b>		<b>276</b>
a.	CONCEPTO 20103-141633 Reconocimiento y revelación de terrenos con destinación ambiental .....	276
b.	CONCEPTO 20107-145073 Reconocimiento de bienes inmuebles que recibe una entidad creada en un proceso de escisión, teniendo en cuenta que el traspaso de los bienes que conforman su patrimonio no se han legalizado y la entidad se encuentra en proceso liquidatorio .....	277
c.	CONCEPTO 20108-146511 Reconocimiento por parte de Metrocali S.A. de los bienes que en cumplimiento de los contratos de concesión le son revertidos y de la venta del servicio por la utilización del laboratorio de análisis de gases. ....	278
d.	CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento de los convenios interadministrativos, para la adquisición de predios que permitan la protección de las microcuencas la Tablona y/o la Calabozza, y conversación de áreas en las zonas de la cuenca del Río Guachiría suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y el municipio de Yopal y WINCHESTER OIL AND GAS S.A-WOGSA respectivamente.....	367
<b>1615-Construcciones en curso .....</b>		<b>279</b>
a.	CONCEPTO 20108-145700 Reconocimiento de erogaciones tales como materiales, mano de obra, costo de planos, licencias, honorarios o gastos de prestación de servicios de arquitectura o ingeniería, etc. como construcciones en curso.....	279
b.	CONCEPTO 20102-140648 Reconocimiento del Convenio Interadministrativo de Cooperación para la remodelación del área administrativa del hospital San Agustín de Fonseca celebrado con el departamento de la Guajira Este concepto fue dejado sin vigencia por el concepto 201011-148429 del 09-12-10 .....	363
c.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario .....	374
d.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.-E.S.P.- DISPAC S.A. –E.S.P. y la Nación –Ministerio de Minas y Energía, para la construcción y puesta en operación de "El Proyecto" .....	378
e.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacífico S.A.-ESP- DISPAC S.A.–ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó .....	378
f.	CONCEPTO 200912-138538 Reconocimiento por parte del Hospital de Nazareth Nivel I E.S.E, de recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud, para adecuación de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial.....	407
g.	CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de las erogaciones realizadas por la entidad en la construcción de redes de acueducto y pozos nuevos .....	489

<b>1635-Bienes muebles en bodega</b> .....	280
a.    CONCEPTO 20104-142464 Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD'S y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos .....	257
b.    CONCEPTO 20107-144826 Inviabilidad de registrar las salidas de los bienes que quedaron en bodega a 31 de diciembre de 2009, y que fueron entregados al servicio en los primeros meses de 2010, como un movimiento de ese año. ....	280
c.    CONCEPTO 201010-148031 Reconocimiento por parte del Comando General de las Fuerzas Militares de las tarjetas de red para los equipos de comunicación, que adicionan y mejoran la capacidad operativa del equipo .....	281
<b>1636-Propiedades, planta y equipo en mantenimiento</b> .....	283
a.    CONCEPTO 20103-141682 Reconocimiento del equipo seguridad y rescate dentro de la clasificación de propiedades, planta y equipo en mantenimiento y no explotados, como maquinaria y equipo .....	283
<b>1637-Propiedades, planta y equipo no explotados</b> .....	284
a.    CONCEPTO 20103-141682 Reconocimiento del equipo seguridad y rescate dentro de la clasificación de propiedades, planta y equipo en mantenimiento y no explotados, como maquinaria y equipo .....	283
b.    CONCEPTO 200912-137813 Consideraciones y soportes para el reconocimiento del avalúo practicado sobre el lote denominado Museo Arqueológico Eliécer Silva Peña, que cuenta con un muro perimetral de adobe. ....	284
c.    CONCEPTO 20108-146471 Características para determinar la clasificación de un bien como propiedades, planta y equipo no explotados .....	285
d.    CONCEPTO 201012-150068 Reconocimiento por parte de la ESE San Juan de Dios de los bienes muebles que se retiran de forma temporal o definitiva del servicio, estando en condiciones de funcionamiento. ....	286
<b>1640-Edificaciones</b> .....	287
a.    CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de demolición de edificaciones adquiridas para ese fin, y de la edificación que soporta la prestación del cometido estatal de la entidad. ....	90
b.    CONCEPTO 20107-145073 Reconocimiento de bienes inmuebles que recibe una entidad creada en un proceso de escisión, teniendo en cuenta que el traspaso de los bienes que conforman su patrimonio no se han legalizado y la entidad se encuentra en proceso liquidatorio .....	277
c.    CONCEPTO 20108-146511 Reconocimiento por parte de Metrocali S.A. de los bienes que en cumplimiento de los contratos de concesión le son revertidos y de la venta del servicio por la utilización del laboratorio de análisis de gases. ....	278
d.    CONCEPTO 20104-142090 Reconocimiento por parte de la Contraloría Departamental de la Guajira del pago de las Transferencias de vigencias anteriores que la Gobernación de la Guajira adeudó a la Contraloría mediante la suscripción un acta de conciliación de saldos, según la cual la Gobernación de la Guajira, entregaba en pago por esta deuda un vehículo y el piso del edificio en donde funciona la sede de la Contraloría, traslados que no han sido legalizados .....	287
e.    CONCEPTO 20105-143275 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la adquisición de un aula portátil modular .....	288
f.    CONCEPTO 201010-147648 Reconocimiento de las obras y mejoras realizadas a bienes recibidos de uso permanente sin contraprestación, entre entidades de gobierno general (Contraloría y Departamento de Sucre) .....	289
g.    CONCEPTO 20101-138893 Reconocimiento del valor por adiciones y mejoras en canchas múltiples, restaurantes escolares en las escuelas y el parqueadero de la alcaldía .....	308
h.    CONCEPTO 20101-138893 Presentación de la información de las Instituciones Educativas agregada a la de los entes territoriales. Reconocimiento por parte del Municipio de las inversiones en colegios, escuelas, restaurantes e instalaciones deportivas .....	308
i.    CONCEPTO 20103-141220 Reconocimiento de la construcción de una planta de sacrificio de aves. Modificado por el concepto 20105-143221 en la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral tres (3) de este concepto, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra .....	311
j.    CONCEPTO 20102-140648 Reconocimiento del Convenio Interadministrativo de Cooperación para la remodelación del área administrativa del hospital San Agustín de Fonseca celebrado con el departamento de la Guajira Este concepto fue dejado sin vigencia por el concepto 201011-148429 del 09-12-10 .....	363

k.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario .....	374
l.	CONCEPTO 20109-147368 Reconocimiento de aires acondicionados, cámaras y otras propiedades, planta y equipo ....	611
<b>1645-Plantas, ductos y túneles .....</b>		<b>290</b>
a.	CONCEPTO 201011-149088 Reconocimiento contable de planta eléctrica.....	291
b.	CONCEPTO 20103-141220 Reconocimiento de la construcción del relleno sanitario y de lagunas de estabilización de las aguas residuales Modificado por el concepto 20105-143221 en la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral tres (3) de este concepto, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra.....	311
c.	CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de la reposición de redes de acueducto, mejoramiento e iluminación de la planta, adecuación de estación de bombeo, construcciones realizadas en redes de acueducto y pozos ya existentes y rehabilitación de otras previa definición técnica de las erogaciones, teniendo en cuenta que se trate de erogaciones que aumentan la vida útil o amplían la eficiencia operativa de los bienes .....	490
d.	CONCEPTO 201010-147510 Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta de las instalaciones de acueducto y alcantarillado, no obstante no haber legalizado el título de propiedad.....	609
<b>1650-Redes, líneas y cables .....</b>		<b>290</b>
a.	CONCEPTO 20103-141220 Reconocimiento de redes de alcantarillado y redes eléctricas y de alumbrado público Modificado por el concepto 20105-143221 en la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral tres (3) de este concepto, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra.....	311
b.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.-E.S.P.- DISPAC S.A. –E.S.P. y la Nación –Ministerio de Minas y Energía, para la construcción y puesta en operación de “El Proyecto” .....	378
c.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacífico S.A.-ESP- DISPAC S.A.–ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó .....	378
d.	CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de la reposición de redes de acueducto, mejoramiento e iluminación de la planta, adecuación de estación de bombeo, construcciones realizadas en redes de acueducto y pozos ya existentes y rehabilitación de otras previa definición técnica de las erogaciones, teniendo en cuenta que se trate de erogaciones que aumentan la vida útil o amplían la eficiencia operativa de los bienes .....	489
<b>1655-Maquinaria y equipo .....</b>		<b>290</b>
a.	CONCEPTO 20108-146511 Reconocimiento por parte de Metrocali S.A. de los bienes que en cumplimiento de los contratos de concesión le son revertidos y de la venta del servicio por la utilización del laboratorio de análisis de gases.....	278
b.	CONCEPTO 20103-141682 Reconocimiento del equipo seguridad y rescate dentro de la clasificación de propiedades, planta y equipo en mantenimiento y no explotados, como maquinaria y equipo .....	283
c.	CONCEPTO 201010-147565 Reconocimiento de los equipos de seguridad y monitoreo en la subcuenta 165526-Equipo de seguridad y rescate, a nivel de auxiliar.....	290
d.	CONCEPTO 201011-149088 Reconocimiento contable de aire acondicionado .....	291
e.	CONCEPTO 20109-147368 Reconocimiento de aires acondicionados, cámaras y otras propiedades, planta y equipo ....	611
<b>1665-Muebles, enseres y equipo de oficina .....</b>		<b>292</b>
a.	CONCEPTO 20102-140551 Reconocimiento por parte de DADEP de los bienes muebles, enseres y equipo de oficina, y los equipos de comunicación y computación adquiridos por las corporaciones.....	237
b.	CONCEPTO 200912-137526 Reconocimiento de las divisiones modulares y puertas .....	292
<b>1670-Equipos de comunicación y computación .....</b>		<b>293</b>
a.	CONCEPTO 20102-141142 Reconocimiento por parte de TELEANTIOQUIA de equipos para prestar los servicios de televisión.....	293

b.	CONCEPTO 20104-142419 Reconocimiento contable de teléfonos celulares recibidos por la entidad por el valor del IVA, y de teléfonos celulares recibidos por reposición a \$0. ....	294
c.	CONCEPTO 20104-142486 Reconocimiento de los bienes adquiridos con recursos transferidos y las donaciones recibidas en dinero y en especie por los Fondos de Servicios Educativos "FSE". ....	295
<b>1675-Equipo de transporte</b>	.....	<b>297</b>
a.	CONCEPTO 20104-142090 Reconocimiento por parte de la Contraloría Departamental de la Guajira del pago de las Transferencias de vigencias anteriores que la Gobernación de la Guajira adeudó a la Contraloría mediante la suscripción un acta de conciliación de saldos, según la cual la Gobernación de la Guajira, entregaba en pago por esta deuda un vehículo y el piso del edificio en donde funciona la sede de la Contraloría, traslados que no han sido legalizados .....	287
<b>1682-Propiedades de inversión</b>	.....	<b>297</b>
a.	CONCEPTO 20101-138893 Reconocimiento de los bienes adquiridos con destino a generar ingresos por arrendamiento - Centro comercial. ....	308
b.	CONCEPTO 20109-147274 Reconocimiento por parte de CEDELCA, del arrendamiento de la infraestructura de comercialización y distribución y de pequeñas centrales hidroeléctricas. ....	607
<b>1685-Depreciación acumulada (Cr)</b>	.....	<b>297</b>
a.	CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de demolición de edificaciones adquiridas para ese fin, y de la edificación que soporta la prestación del cometido estatal de la entidad. ....	90
b.	CONCEPTO 20103-141378 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de las edificaciones adquiridas con el único fin de ser demolidas para viabilizar la construcción de una nueva sede y reconocimiento de la demolición de la sede actual del Hospital. ....	119
c.	CONCEPTO 20102-141028 Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA SA ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros .....	664
<b>1695-Provisión para protección de propiedades, planta y equipo</b>	.....	<b>297</b>
a.	CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de demolición de edificaciones adquiridas para ese fin, y de la edificación que soporta la prestación del cometido estatal de la entidad. ....	90
b.	CONCEPTO 20103-141378 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de las edificaciones adquiridas con el único fin de ser demolidas para viabilizar la construcción de una nueva sede y reconocimiento de la demolición de la sede actual del Hospital. ....	119
c.	CONCEPTO 20104-142257 Procedimiento para el reconocimiento de valorizaciones, teniendo en cuenta que se presentan simultáneamente saldos de provisiones de propiedades planta y equipo .....	345
<b>17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES</b>	.....	<b>298</b>
a.	CONCEPTO 200911-137394 Reconocimiento de la compra de un terreno para la ampliación de una vía pública. ....	298
b.	CONCEPTO 201011-148342 Reconocimiento contable de los semáforos como mayor valor de las vías y consideraciones sobre su vida útil y amortización. ....	299
<b>1705-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en construcción</b>	.....	<b>303</b>
a.	CONCEPTO 201010-148316 Reconocimiento por parte del INVIAS del Convenio 682 de 2010, celebrado con la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Sur de la Amazonía-CORPOAMAZONÍA y relacionado con el PMASIS. ....	234
b.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
c.	CONCEPTO 20105-143221 Reconocimiento de la construcción de alcantarillas que canalizan el paso de agua en una vía y no forman parte de una red de acueducto y alcantarillado Este concepto modifica la parte pertinente a la red de alcantarillado, tratada en el numeral 3 de las conclusiones del concepto 20103-141220 del 15-04-10, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra .....	303
d.	CONCEPTO 201010-147997 Reconocimiento de las erogaciones para la construcción de andenes y sardineles en vías del municipio .....	304
e.	CONCEPTO 201010-147920 Reconocimiento por parte del Terminal de Transportes de Bogotá S.A. de la construcción de un puente peatonal con sus propios recursos el cual una vez terminado se entregará la propiedad y el mantenimiento al Instituto de Desarrollo Urbano –IDU- .....	305



f.	CONCEPTO 20102-140614 Reconocimiento por parte de la gobernación de Risaralda del convenio interadministrativo celebrado con el Instituto Nacional de Vías-INVIAS, para la rehabilitación y recuperación de vías departamentales y nacionales .....	358
<b>1706-Bienes de beneficio y uso público en construcción-Concesiones. ....</b>		<b>306</b>
a.	CONCEPTO 200911-137084 Reconocimiento por parte del INCO de las erogaciones por mantenimiento de una vía en concesión (COVIANDES), en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004. (Este concepto deja sin vigencia el 20061-57670 del 27-01-06). ....	306
b.	CONCEPTO 20107-145406 Reconocimiento de la inversión privada de los contratos de primera y segunda generación gestionadas inicialmente por el INVIAS y subrogadas al INCO. ....	418
<b>1710-Bienes de beneficio y uso público en servicio. ....</b>		<b>308</b>
a.	CONCEPTO 201010-148316 Reconocimiento por parte del INVIAS del Convenio 682 de 2010, celebrado con la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Sur de la Amazonía-CORPOAMAZONÍA y relacionado con el PMASIS. ....	234
b.	CONCEPTO 20102-140375 Reconocimiento de bienes revertidos en virtud de la finalización de un contrato de concesión (Este concepto da alcance al concepto 20071-107014, reitera los conceptos 20094-127560 y 200911-137084) ....	268
c.	CONCEPTO 20105-143221 Reconocimiento de la construcción de alcantarillas que canalizan el paso de agua en una vía y no forman parte de una red de acueducto y alcantarillado (Este concepto modifica la parte pertinente a la red de alcantarillado, tratada en el numeral 3 de las conclusiones del concepto 20103-141220 del 15-04-10, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra ). ....	303
d.	CONCEPTO 201010-147997 Reconocimiento de las erogaciones para la construcción de andenes y sardineles en vías del municipio .....	304
e.	CONCEPTO 20101-138893 Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los parques recreacionales y el terreno utilizado para construir vía Pública. ....	308
f.	CONCEPTO 20103-141220 Reconocimiento de las mejoras en el parque cementerio. (Modificado por el concepto 20105-143221 en la parte pertinente a las redes de alcantarillado, tratada en el numeral tres (3) de este concepto, toda vez que en su momento no fueron expuestas las condiciones y características de la obra) .....	311
g.	CONCEPTO 20103-141581 Reconocimiento por parte de la Gobernación del Tolima del puente "El Aguacatal" construido mediante el convenio interinstitucional de Cooperación con la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia .....	313
h.	CONCEPTO 20104-142367 Reconocimiento de las erogaciones en la pavimentación de calles y avenidas, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc, como bienes de beneficio y uso público y soportes contables .....	314
i.	CONCEPTO 20102-140614 Reconocimiento por parte de la gobernación de Risaralda del convenio interadministrativo celebrado con el Instituto Nacional de Vías-INVIAS, para la rehabilitación y recuperación de vías departamentales y nacionales .....	358
j.	CONCEPTO 201010-147510 Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta de muros de contención y placas deportivas que corresponden a parques deportivos e infantiles .....	609
<b>1711-Bienes de beneficio y uso público en servicio-Concesiones .....</b>		<b>317</b>
a.	CONCEPTO 20102-140375 Reconocimiento de bienes revertidos en virtud de la finalización de un contrato de concesión (Este concepto da alcance al concepto 20071-107014, reitera los conceptos 20094-127560 y 200911-137084) ....	268
b.	CONCEPTO 201010-147645 Reconocimiento por parte de la U.A.E. Aeronáutica Civil de los activos restituidos por el concesionario, teniendo en cuenta que hayan sido registrados o no previamente por la entidad como parte de la infraestructura concesionada. ....	275
<b>1715-Bienes históricos y culturales .....</b>		<b>317</b>
a.	CONCEPTO 20101-138893 Reconocimiento de edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales- Museo del Hombre Llanero .....	308
b.	CONCEPTO 20106-144154 Reconocimiento contable de elementos de museo y musicales .....	317
<b>19-OTROS ACTIVOS .....</b>		<b>319</b>
<b>1901-Reserva financiera actuarial .....</b>		<b>319</b>
a.	CONCEPTO 20108-146722 Reconocimiento de los recursos consignados en el FONPET, teniendo en cuenta que no se efectuó el registro oportuno de los mismos .....	319

b.	CONCEPTO 20108-145832 Reconocimiento del porcentaje con destino al FONPET, sobre el valor de la venta de bienes dados de baja que han sido recibidos de otras entidades públicas, en el momento en que la entidad destine estos recursos como reserva financiera actuarial. ....	603
c.	CONCEPTO 20104-142661 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ingresos por transferencias que tienen como destinación específica financiar el pago del pasivo pensional, en virtud de la concurrencia con la Nación Ratifica el concepto 200912-138801 del 08-02-10. ....	689
<b>1905-Bienes y servicios pagados por anticipado . . . . .</b>		<b>320</b>
a.	CONCEPTO 200912-137619 Reconocimiento por parte de la E.S.E. Salud Pereira de los giros de la Nación a los Fondos Administradores de Cesantías, y el registro si el giro es superior a los aportes patronales causados por la IPS. ....	178
b.	CONCEPTO 20105-143311 Reconocimiento del contrato de compraventa firmado entre INPEC y LA PIELROJA S.A., teniendo en cuenta que producto de las modificaciones en la forma de pago el INPEC pasó de reconocer un avance a un pago anticipado. ....	194
c.	CONCEPTO 20102-141215 Reconocimiento de pagos anticipados . . . . .	320
d.	CONCEPTO 20107-145389 Diferencia entre Bienes y servicios pagados por anticipado (Código 1905) y Cargos Diferidos (Código 1910) . . . . .	321
e.	CONCEPTO 20107-145278 Reconocimiento de los mayores valores girados por el Ministerio de la Protección Social, con acta y sin ella, a nombre de las IPS públicas en relación con los pasivos previamente reconocidos para el pago de los aportes patronales a las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales . . . . .	323
f.	CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos. ....	736
<b>1910-Cargos diferidos . . . . .</b>		<b>325</b>
a.	CONCEPTO 201011-148742 Reconocimiento de los desembolsos incurridos en estudios y diseños previos a la ejecución de proyectos, teniendo en cuenta que exista o no razonable certeza de que proveerán beneficios económicos futuros al ente. ....	123
b.	CONCEPTO 20107-145389 Diferencia entre Bienes y servicios pagados por anticipado (Código 1905) y Cargos Diferidos (Código 1910) . . . . .	321
c.	CONCEPTO 20103-141760 Reconocimiento por parte de Cormagdalena de la amortización de estudios y proyectos registrados como cargos diferidos . . . . .	325
d.	CONCEPTO 20105-143404 Reconocimiento de las ventas de los inmuebles construidos por Cenabastos S.A. por el sistema de ventas a plazos. (Este concepto modifica parcialmente el concepto 20089-119538 del 26-11-08) . . . . .	326
e.	CONCEPTO 201012-149326 Consideraciones sobre los métodos de valuación aplicables para efectuar la salida de elementos de almacén registrados en la cuenta 1910-Cargos diferidos. ....	328
<b>1915-Obras y mejoras en propiedad ajena . . . . .</b>		<b>329</b>
a.	CONCEPTO 20101-139000 Reconocimiento de la legalización de los anticipos entregados, tratándose de obras efectuadas en edificaciones de propiedad ajena . . . . .	192
<b>1920-Bienes entregados a terceros . . . . .</b>		<b>329</b>
a.	CONCEPTO 20103-141746 Reconocimiento del contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo . . . . .	214
b.	CONCEPTO 20102-140551 Reconocimiento por parte de DADEP de los bienes muebles, enseres y equipo de oficina, y los equipos de comunicación y computación adquiridos por las corporaciones . . . . .	237
c.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
d.	CONCEPTO 20102-140375 Reconocimiento de bienes revertidos en virtud de la finalización de un contrato de concesión (Este concepto da alcance al concepto 20071-107014, reitera los conceptos 20094-127560 y 200911-137084) . . . . .	268
e.	CONCEPTO 20106-143600 Reconocimiento por parte de Parques Nacionales Naturales de Colombia de la amortización, actualización y control de bienes entregados en concesión . . . . .	272
f.	CONCEPTO 201010-147645 Reconocimiento por parte de la U.A.E. Aeronáutica Civil de los activos restituidos por el concesionario, teniendo en cuenta que hayan sido registrados o no previamente por la entidad como parte de la infraestructura concesionada. ....	275

g.	CONCEPTO 20109-146987 Reconocimiento de la entrega, amortización y mejoras realizadas a los bienes entregados a terceros . . . . .	329
h.	CONCEPTO 20109-147446 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura de bienes muebles adquiridos con los recursos entregados en administración a través de convenios firmados y que posteriormente se entregaron en comodato a los contratistas para el desarrollo del objeto contractual . . . . .	331
i.	CONCEPTO 20105-143384 Ajustes contables que debe efectuar la Secretaría Distrital de Ambiente para dar cumplimiento a las normas relativas a la actualización y amortización de los bienes entregados a terceros teniendo en cuenta que se afectaron las vigencias 2006 a 2009. . . . .	332
j.	CONCEPTO 20105-142978 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE . . . . .	423
k.	CONCEPTO 20104-142483 Reconocimiento del valor de un predio, del cual la Universidad de los Llanos posee un porcentaje de su propiedad. . . . .	550
l.	CONCEPTO 201010-147529 Reconocimiento por parte de la alcaldía de Medellín de los hechos generados del convenio interadministrativo celebrado con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda. para construcción del proyecto “Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores”. . . . .	615
m.	CONCEPTO 20102-141028 Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA SA ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros . . . . .	664
	<b>1925-Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr) . . . . .</b>	<b>332</b>
a.	CONCEPTO 20109-146987 Reconocimiento de la entrega, amortización y mejoras realizadas a los bienes entregados a terceros . . . . .	329
b.	CONCEPTO 20105-143384 Ajustes contables que debe efectuar la Secretaría Distrital de Ambiente para dar cumplimiento a las normas relativas a la actualización y amortización de los bienes entregados a terceros teniendo en cuenta que se afectaron las vigencias 2006 a 2009. . . . .	332
	CONCEPTO 20102-141028 Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA SA ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros . . . . .	664
	<b>1926-Derechos en fideicomiso . . . . .</b>	<b>334</b>
a.	CONCEPTO 20106-144324 Reconocimiento de los aportes que realiza Cajanal en liquidación al patrimonio autónomo constituido en la Fiduciaria la Previsora para el pago de obligaciones pensionales, y su actualización . . . . .	334
b.	CONCEPTO 20107-145553 / 20109-147390 Reconocimiento por parte de un municipio del crédito tramitado para el proyecto de “Agua potable y saneamiento básico” el cual será cancelado con recursos del Sistema General de Participaciones SGP . . . . .	348
c.	CONCEPTO 20104-122600 Reconocimiento de los gastos originados por la ejecución de un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos . . . . .	677
	<b>1941-Bienes adquiridos en leasing financiero . . . . .</b>	<b>336</b>
a.	CONCEPTO 20108-146639 Reconocimiento por parte de una alcaldía de bienes adquiridos en leasing financiero y de los seguros asociados a los mismos . . . . .	336
b.	CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento del retiro de bienes recibidos en leasing y cedidos entre entidades de gobierno general. . . . .	404
	<b>1942-Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero (Cr) . . . . .</b>	<b>337</b>
a.	CONCEPTO 20108-146639 Reconocimiento por parte de una alcaldía de bienes adquiridos en leasing financiero y de los seguros asociados a los mismos . . . . .	336
	<b>1960-Bienes de arte y cultura . . . . .</b>	<b>337</b>
a.	CONCEPTO 200912-138511 Inviabilidad de reconocer amortización para bienes de arte y cultura tales como libros, obras de arte, elementos de museo. . . . .	337
b.	CONCEPTO 20106-144062 Bienes considerados como de arte y cultura y entidades que los registran. Reconocimiento contable de libros y publicaciones de investigación y consulta que se encuentran a disposición del público. . . . .	338
c.	CONCEPTO 20107-145606 Reconocimiento de libros y publicaciones adquiridos para consulta interna o externa . . . . .	339
d.	CONCEPTO 20108-146681 Reconocimiento de los bienes a los cuales se les declaró comiso definitivo a favor de la Fiscalía General de la Nación y que por sus especiales características no pueden ser usados por la entidad, tales como las joyas. . . . .	339

e.	CONCEPTO 20108-146462 Reconocimiento y determinación de la vida útil de las existencias de libros de ediciones bastante antiguas, pero con valor representativo, por parte de las instituciones educativas . . . . .	729
<b>1970-Intangibles . . . . .</b>		<b>341</b>
a.	CONCEPTO 20106-144523 Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación del contrato de compraventa celebrado con la firma DIGITAL WARE S.A, para entregar una solución tecnológica integral de software y hardware comercial, que soporte la gestión del talento humano y consideraciones sobre la depreciación y amortización de activos. . . . .	198
b.	CONCEPTO 20101-140113 Viabilidad de que el Instituto Nacional de Salud-INS reconozca como activo intangible la marca INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD (Mixta). . . . .	341
c.	CONCEPTO 201010-147593 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de una página web . . . . .	342
d.	CONCEPTO 20109-147284 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de la adquisición de actualización de licencias de software con vida útil finita e indefinida. . . . .	344
e.	CONCEPTO 200912-137473 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la licencia para el uso del espectro electromagnético. . . . .	455
f.	CONCEPTO 20104-142368 Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de las erogaciones incurridas para la instalación de cableado estructurado en los inmuebles . . . . .	590
<b>1999-Valorizaciones . . . . .</b>		<b>345</b>
a.	CONCEPTO 20105-143384 Ajustes contables que debe efectuar la Secretaría Distrital de Ambiente para dar cumplimiento a las normas relativas a la actualización y amortización de los bienes entregados a terceros teniendo en cuenta que se afectaron las vigencias 2006 a 2009. . . . .	332
b.	CONCEPTO 20104-142257 Procedimiento para el reconocimiento de valorizaciones, teniendo en cuenta que se presentan simultáneamente saldos de provisiones de propiedades planta y equipo . . . . .	345
<b>2- PASIVOS . . . . .</b>		<b>346</b>
a.	CONCEPTO 20107-145554 Reconocimiento de los aportes del Ministerio de Protección Social, destinados a la cancelación de pasivos de una Empresa Social del Estado, cuando los pagos se realizan directamente a los proveedores . . . . .	182
<b>22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL . . . . .</b>		<b>346</b>
a.	CONCEPTO 20106-144069 Reconocimiento de la obtención de un préstamo bancario por parte de un municipio . . . . .	346
<b>2208-Operaciones de crédito público internas de largo plazo . . . . .</b>		<b>348</b>
a.	CONCEPTO 20107-145553 / 20109-147390 Reconocimiento por parte de un municipio del crédito tramitado para el proyecto de "Agua potable y saneamiento básico" el cual será cancelado con recursos del Sistema General de Participaciones SGP . . . . .	348
b.	CONCEPTO 20109-147119 Reconocimiento por parte del municipio de Tamalameque de un crédito presupuestario condonable recibido del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP para el mejoramiento y mantenimiento de las vías terciarias del municipio . . . . .	349
c.	CONCEPTO 201011-148542 Reconocimiento por parte del municipio de Jamundí del crédito concedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el mantenimiento y mejoramiento rutinario de la red vial terciaria . . . . .	350
d.	CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento por retiro de obligaciones de crédito presupuestario . . . . .	404
e.	CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento de un crédito bancario para financiar proyectos con periodo de gracia . . . . .	404
<b>23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS . . . . .</b>		<b>351</b>
a.	CONCEPTO 20106-144069 Reconocimiento de la obtención de un préstamo bancario por parte de un municipio . . . . .	346
b.	CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento del retiro de bienes recibidos en leasing y cedidos entre entidades de gobierno general. . . . .	404
<b>2307-Operaciones de financiamiento internas de largo plazo . . . . .</b>		<b>351</b>
a.	CONCEPTO 20108-146639 Reconocimiento por parte de una alcaldía de bienes adquiridos en leasing financiero y de los seguros asociados a los mismos . . . . .	336
b.	CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento de un crédito bancario para financiar proyectos con periodo de gracia . . . . .	404
<b>24-CUENTAS POR PAGAR . . . . .</b>		<b>351</b>
a.	CONCEPTO 20109-147034 Reconocimiento por separado de los negocios de IPS y EPS, inviabilidad de compensarlos y agregación de la información, por parte de la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM. . . . .	107

b.	CONCEPTO 20101-139306 Consideraciones para el reconocimiento presupuestal y contable de los contratos de bienes y servicios, e inviabilidad de considerar obligatorio su registro en cuentas de orden. ....	124
c.	CONCEPTO 200912-138538 Reconocimiento por parte del Hospital de Nazareth Nivel I E.S.E, de recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud, para adecuación de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial.....	407
<b>2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales . . . . .</b>		<b>351</b>
a.	CONCEPTO 20102-140551 Reconocimiento por parte de DADEP de los bienes muebles, enseres y equipo de oficina, y los equipos de comunicación y computación adquiridos por las corporaciones . . . . .	237
b.	CONCEPTO 20103-141607 Reconocimiento de donaciones (audifonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audifono funcione . . . . .	263
c.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Empresa Distribuidora del Pacifico S.A.-E.S.P.- DISPAC S.A. –E.S.P. y la Nación –Ministerio de Minas y Energía, para la construcción y puesta en operación de “El Proyecto” . . . . .	378
d.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacifico S.A.-ESP- DISPAC S.A.–ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó . . . . .	378
e.	CONCEPTO 201010-147803 Procedimiento para la depuración de saldos de cuentas por pagar, una vez agotadas las gestiones administrativas pertinentes para el pago de tales obligaciones . . . . .	738
<b>2403-Transferencias por pagar . . . . .</b>		<b>351</b>
a.	CONCEPTO 20105-143562 Reconocimiento contable y situaciones que generan transferencias por pagar . . . . .	351
b.	CONCEPTO 20109-147159 Reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos del Ministerio de Educación al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros . . . . .	469
c.	CONCEPTO 20101-139318 Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las comunicaciones, de los recursos girados por el Fondo de comunicaciones a la Asociación Computadores para Educar. (Este concepto ratifica el concepto 20093-126923 del 18-06-09) . . . . .	472
d.	CONCEPTO 20109-147351 Reconocimiento por parte de CNTV de la distribución y giro de recursos a los Canales Regionales de los recaudos por conceptos de tasas y tarifas canceladas por empresas públicas de Telecomunicaciones. . . . .	473
e.	CONCEPTO 20102-141129 Depuración contable por parte de un municipio de la cuenta 2403-Transferencias por pagar, teniendo en cuenta que haya sido reconocida erróneamente o que la misma no represente obligaciones ciertas . . . . .	708
<b>2422-Intereses por pagar. . . . .</b>		<b>352</b>
a.	CONCEPTO 20107-145553 / 20109-147390 Reconocimiento por parte de un municipio del crédito tramitado para el proyecto de “Agua potable y saneamiento básico” el cual será cancelado con recursos del Sistema General de Participaciones SGP . . . . .	348
b.	CONCEPTO 201011-148542 Reconocimiento por parte del municipio de Jamundí del crédito concedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el mantenimiento y mejoramiento rutinario de la red vial terciaria . . . . .	350
<b>2425-Acreedores. . . . .</b>		<b>353</b>
a.	CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de los gastos por servicios públicos cuando no se conoce el valor definitivo de la factura . . . . .	90
b.	CONCEPTO 20104-142057 Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación de los excedentes financieros destinados al Fondo Empresarial de acuerdo con la Ley 812 de 2003 (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20071-86275 del 05-09-07 y el 20096-131381 del 20-06-09). . . . .	169
c.	CONCEPTO 201010-148109 Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta del contrato de concesión con la Unión Temporal de Servicios Especializados de Tránsito y Transporte –SETSA, para el recaudo de multas de tránsito por contravenciones . . . . .	174
d.	CONCEPTO 20103-141607 Reconocimiento de donaciones (audifonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audifono funcione . . . . .	263
e.	CONCEPTO 20107-145122 Reconocimiento de los aportes con destino a los Fondos de Pensiones, descontados de los honorarios cancelados a los concejales de un municipio . . . . .	353

f.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 2009-1189 celebrado con el Municipio de Floridablanca-Santander para la construcción y mejoramiento de la red de acueducto y alcantarillado sanitario y pluvial .....	360
g.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 134-2009 celebrado con el Municipio de Guapotá para el mejoramiento de los acueductos. ....	360
h.	CONCEPTO 200912-138623 Consideraciones sobre la prescripción de cuentas por pagar y procedimiento para la depuración de saldos contables con elevada antigüedad en la cuenta 2425 Acreedores (A este concepto lo complementa el concepto 20101-139240 del 24-02-10) .....	432
i.	CONCEPTO 20104-141960/20104-142683 Reconocimiento de los aportes patronales y cesantías de una entidad hospitalaria con los recursos de la nación .....	448
j.	CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. ....	484
k.	CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de las operaciones del proyecto denominado "BANCO DE LOS POBRES" .....	630
l.	CONCEPTO 20103-141776 Depuración por parte del Seguro Social, de las cuentas por pagar por concepto de reembolsos por prestación de servicios de salud, teniendo en cuenta que no ha sido posible su cancelación por falta de información de los beneficiarios .....	710
m.	CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos. ....	736
n.	CONCEPTO 201011-148723 Depuración contable por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de los saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, una vez adelantadas las gestiones administrativas correspondientes. ....	751
<b>2430-Subsidios asignados. ....</b>		<b>354</b>
a.	CONCEPTO 20108-146472 Reconocimiento por parte de DISPAC S.A. de las contribuciones de solidaridad de las empresas de energía y gas no recaudadas y asumidas por el Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, administrado por el Ministerio de Minas. ....	354
b.	CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento de las contribuciones para servicios de acueducto y alcantarillado del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso .....	630
<b>2436-Retención en la fuente e impuesto de timbre. ....</b>		<b>355</b>
a.	CONCEPTO 201012-149845 Reconocimiento de retención en la fuente por indemnizaciones por lucro cesante en sentencias judiciales .....	454
<b>2440-Impuestos, contribuciones y tasas por pagar .....</b>		<b>355</b>
a.	CONCEPTO 201010-148220 Reconocimiento contable por parte de la UNAD del pago de la contribución al Ministerio de Educación Nacional y presentación de las operaciones recíprocas generadas .....	185
b.	CONCEPTO 201011-148685 Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio Este concepto fue derogado mediante el concepto 20111-151059 del 17-02-11 .....	355
c.	CONCEPTO 20109-147369 Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio Este concepto fue derogado mediante el concepto 20111-151059 del 17-02-2011 .....	459
<b>2450-Avances y anticipos recibidos. ....</b>		<b>357</b>
a.	CONCEPTO 20101-139779 Definición y diferenciación de las cuentas 2450-Avances y anticipos recibidos, 2453-Recursos recibidos en administración y 2455-Depósitos recibidos en garantía. ....	357
b.	CONCEPTO 20102-140614 Reconocimiento por parte de la gobernación de Risaralda del convenio interadministrativo celebrado con el Instituto Nacional de Vías-INVIAS, para la rehabilitación y recuperación de vías departamentales y nacionales .....	358
c.	CONCEPTO 201011-148723 Depuración contable por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de los saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, una vez adelantadas las gestiones administrativas correspondientes. ....	751
<b>2453-Recursos recibidos en administración. ....</b>		<b>360</b>
a.	CONCEPTO 20109-147293 Reconocimiento de los encargos fiduciarios, en los cuales FOGAFIN actúa como fideicomitente, para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación. ....	31

b.	CONCEPTO 200912-137867 Reconocimiento de los rendimientos financieros generados por la fiducia constituida para el funcionamiento de Transcribe S.A., así como los destinados a financiar el proyecto. . . . .	204
c.	CONCEPTO 20108-145877 Reconocimiento por parte de METROLINEA de los recursos recibidos de la Nación y de las entidades territoriales, para la realización del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del área metropolitana de Bucaramanga (Este concepto deroga el concepto 200912-137746 del 06-01-10) . . . . .	223
d.	CONCEPTO 20108-146601 Reconocimiento por parte de CORNARE de los aportes recibidos del Departamento de Antioquia y de ACCIÓN SOCIAL para proyectos de inversión a través de convenios . . . . .	243
e.	CONCEPTO 20109-147149 Reconocimiento por parte del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga ESP de los recursos aportados por diversas entidades para el proyecto de regulación del río Tona- Embalse de Bucaramanga, teniendo en cuenta que la infraestructura adquirida o construida sea de propiedad de la ESP o de las entidades aportantes . . . . .	248
f.	CONCEPTO 201011-148342 Reconocimiento contable de los recursos recibidos por el municipio de Yopal en virtud del convenio celebrado con FONADE para el diseño e implementación de la tercera versión del SISBEN . . . . .	299
g.	CONCEPTO 201011-148342 Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso. . . . .	299
h.	CONCEPTO 20101-139779 Definición y diferenciación de las cuentas 2450-Avances y anticipos recibidos, 2453-Recursos recibidos en administración y 2455-Depósitos recibidos en garantía. . . . .	357
i.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 2009-1189 celebrado con el Municipio de Floridablanca-Santander para la construcción y mejoramiento de la red de acueducto y alcantarillado sanitario y pluvial . . . . .	360
j.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 134-2009 celebrado con el Municipio de Guapotá para el mejoramiento de los acueductos. . . . .	360
k.	CONCEPTO 20102-140648 Reconocimiento del Convenio Interadministrativo de Cooperación para la remodelación del área administrativa del hospital San Agustín de Fonseca celebrado con el departamento de la Guajira (Este concepto fue dejado sin vigencia por el concepto 201011-148429 del 09-12-10) . . . . .	363
l.	CONCEPTO 20102-140674 Reconocimiento contable por parte de la Asociación Aeropuerto del Café de los recursos recibidos de la Aeronáutica Civil, INFIMANIZALEZ e INFICALDAS para la construcción del Aeropuerto del Café y para atender gastos de funcionamiento . . . . .	365
m.	CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento de los convenios interadministrativos, para la adquisición de predios que permitan la protección de las microcuencas la Tablona y/o la Calabozza, y conversación de áreas en las zonas de la cuenca del Río Guachiría suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía "CORPORINOQUIA" y el municipio de Yopal y WINCHESTER OIL AND GAS S.A-WOGSA respectivamente. . . . .	367
n.	CONCEPTO 20106-144158 Reconocimiento por parte de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia del convenio celebrado con el Área Metropolitana del Valle de Aburrá para la elaboración e implementación de un programa de construcción sostenible, y reconocimiento de los rendimientos financieros generados en las cuentas bancarias por los recursos recibidos en administración . . . . .	372
o.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario . . . . .	374
p.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo celebrado con la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, para implementar el Proyecto Ciudadano de Educación Ambiental-PROCEDA . . . . .	374
q.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.-E.S.P.- DISPAC S.A. –E.S.P. y la Nación –Ministerio de Minas y Energía, para la construcción y puesta en operación de "El Proyecto" . . . . .	378
r.	CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacífico S.A.-ESP- DISPAC S.A.-ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó . . . . .	378
s.	CONCEPTO 20109-146830 Reconocimiento contable de los recursos recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos celebrados por el IDEAM, y de los rendimientos financieros de los mismos, teniendo en cuenta que tales recursos se encuentran incorporados en el presupuesto de ingresos propios del IDEAM. (Reiterado con el concepto 201012-149837 del 27-12-10). . . . .	381
t.	CONCEPTO 20109-147012 Reconocimiento por parte de la DAFP del convenio interadministrativo con la ESAP, para el manejo de recursos y compra de licencias . . . . .	382

u.	CONCEPTO 201010-147511 Reconocimiento por parte de Manizales Segura S.A., de los recursos que recibe correspondientes al recaudo del impuesto de teléfono, para ser administrados y ejecutados dentro del convenio marco interadministrativo celebrado con el municipio de Manizales, y reconocimiento de los recursos pactados para la administración y funcionamiento de Manizales Segura S.A. ....	384
v.	CONCEPTO 201012-149837 Reconocimiento contable de los recursos recibidos en desarrollo de convenios interadministrativos celebrados por el IDEAM, y de los rendimientos financieros de los mismos, teniendo en cuenta que tales recursos se encuentran incorporados en el presupuesto de ingresos propios del IDEAM. ....	385
w.	CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP- EPA de Convenio de cooperación y asociación suscrito con la Corporación Autónoma Regional del Quindío – CRQ y Municipio de Armenia, Servigenerales S.A. ESP, para el diseño de programas de manejo integral de residuos sólidos, implementar programas de sensibilización y educación ambiental, comprometer los diferentes sectores económicos, institucionales y residenciales de la comuna 6 del Municipio. ....	503
x.	CONCEPTO 20101-140194 Reconocimiento de la homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública de los siguientes conceptos de FOGAFIN: 6260 Derechos cedidos por ahorradores de entidades en liquidación 259595 Cuentas por pagar- Diversos-Otras 819595 Otras cuentas de orden deudoras-Contratos futuros 8261 Rendimientos de inversiones negociables en títulos de deuda .....	511
<b>2455-Depósitos recibidos en garantía .....</b>		<b>386</b>
a.	CONCEPTO 20101-139779 Definición y diferenciación de las cuentas 2450-Avances y anticipos recibidos, 2453-Recursos recibidos en administración y 2455-Depósitos recibidos en garantía. ....	357
<b>2460-Créditos judiciales .....</b>		<b>386</b>
a.	CONCEPTO 200911-137084 Reconocimiento por parte del INCO de las erogaciones por mantenimiento de una vía en concesión (COVIANDES), en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004. (Este concepto deja sin vigencia el 20061-57670 del 27-01-06) .....	306
<b>2490-Otras cuentas por pagar .....</b>		<b>386</b>
a.	CONCEPTO 201011-148749 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl de un Contrato de cuentas en participación celebrado con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de cuidados intensivos para adultos. ....	252
b.	CONCEPTO 20105-142978 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE .....	423
<b>25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL .....</b>		<b>386</b>
<b>2505-Salarios y prestaciones sociales .....</b>		<b>386</b>
a.	CONCEPTO 20105-142966 Reconocimiento de obligaciones laborales no causadas .....	71
b.	CONCEPTO 200912-137619 Reconocimiento por parte de la E.S.E. Salud Pereira del pago de los aportes de cesantías por parte de los Fondos Administradores a cada uno de los afiliados con los recursos recibidos y el registro si el saldo del fondo resulta insuficiente para cancelar los aportes de cesantías .....	178
c.	CONCEPTO 20105-142978 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE .....	423
d.	CONCEPTO 20106-144152 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-08 y se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10) .....	445
e.	CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. ....	484
f.	CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos. ....	736



<b>2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar</b> .....	386
a.    CONCEPTO 20109-147011 Reconocimiento por parte de ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel de las cuotas partes pensionales .....	686
<b>27-PASIVOS ESTIMADOS</b> .....	386
<b>2715-Provisión para prestaciones sociales</b> .....	386
a.    CONCEPTO 200912-137619 Causación por parte de la E.S.E. Salud Pereira de las cesantías .....	178
b.    CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. ....	484
<b>2790-Provisiones diversas</b> .....	386
a.    CONCEPTO 20105-142808 Inviabilidad de reconocer la contrapartida de la cuenta 2790-Provisiones diversas, en la cuenta 6402-Administración del sistema de seguridad social en salud .....	625
<b>29-OTROS PASIVOS</b> .....	387
<b>2905-Recaudos a favor de terceros</b> .....	387
a.    CONCEPTO 20109-147177 Reconocimiento por parte de FINDETER de los saldos pendientes de legalizar correspondiente a los recursos del presupuesto nacional recibidos para administrar, y entregados por medio de convenios a entidades territoriales a través de los Fondos de Cofinanciación FIS, FVC y FIU y la cuenta especial Insfopal. ....	104
b.    CONCEPTO 201012-149858 Reconocimiento del recaudo de las estampillas efectuado por la entidad a favor de otras entidades, y consideraciones a tener en cuenta si el saldo de la subcuenta excede el 5% de la cuenta. ....	251
c.    CONCEPTO 201011-149088 Reconocimiento contable de consignaciones no identificadas. ....	291
d.    CONCEPTO 20105-143394 Reconocimiento contable de los recursos recaudados por Empochiquinquirá E.S.P. por concepto del desincentivo al consumo excesivo de agua potable a favor del Fondo Nacional Ambiental- FONAM, administrado por el Ministerio de Ambiente Vivienda y Desarrollo Territorial .....	387
e.    CONCEPTO 20109-146839 Reconocimiento por parte de la Federación Nacional de Departamentos de los recursos a favor de los departamentos por concepto de impuesto al consumo de productos extranjeros, cuando se realizan traslados de mercancías entre departamentos. ....	388
f.    CONCEPTO 201010-147643 Reconocimiento por parte del municipio de pagos efectuados con recursos del Sistema General de Participaciones para resguardos indígenas, con independencia del uso de los recursos .....	389
g.    CONCEPTO 20108-145907 Reconocimiento de partidas conciliatorias originadas en la operación actual del PAR TELECOM .....	410
h.    CONCEPTO 200912-138516 Reconocimiento por parte de las Contralorías Territoriales de los recursos recaudados provenientes de medidas cautelares que se han practicado dentro de los procesos de responsabilidad fiscal .....	513
i.    CONCEPTO 20103-141584 Reconocimiento por parte del Instituto Colombiano de Geología y Minería- Ingeominas de las inversiones que se realizan con los recursos de las regalías que administra. ....	544
j.    CONCEPTO 20103-141641 Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar, teniendo en cuenta que se pueda identificar o no la persona o entidad que realiza la consignación .....	711
k.    CONCEPTO 20109-147187 Depuración contable de partidas conciliatorias, reconocidas como recaudos a favor de terceros, una vez adelantadas todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados. ....	734
<b>2910-Ingresos recibidos por anticipado</b> .....	390
a.    CONCEPTO 20107-145527 Reconocimiento de ingresos por concepto de venta de tiquetes aéreos de forma anticipada .....	94
b.    CONCEPTO 201012-149500 Reconocimiento contable de la cartera por concepto de derechos académicos de la Institución Educativa José Antonio Ricaurte .....	97
c.    CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
d.    CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento de los recursos recibidos por CORPORINOQUIA, por concepto de los Derechos de Publicación cancelados por los contratistas para efectuar la publicación de su contrato en la Gaceta Oficial de la entidad. ....	367

e.	CONCEPTO 20108-145779 Reconocimiento por parte del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial de los valores recaudados por concepto de liquidación de servicios de evaluación y seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental . . . . .	390
f.	CONCEPTO 201010-148062 Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco suscrito con el ICETEX por créditos educativos. . . . .	391
g.	CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la suscripción al periódico. . . . .	425
h.	CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP del Convenio de cooperación y asociación, celebrado con SERVIGENERALES S.A. ESP para lograr su participación como socio estratégico en la realización del Noveno Congreso Internacional en Disposición Final de Residuos Sólidos y perspectivas Ambientales. . . . .	503
i.	CONCEPTO 20105-143490 Depuración de la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado, una vez se han adelantado todas las gestiones administrativas . . . . .	723
j.	CONCEPTO 20107-144823 Reconocimiento por parte de EPS de ingresos recibidos por anticipado, por la prestación de servicios de salud sin haber celebrado contrato. . . . .	725
<b>2915-Créditos diferidos . . . . .</b>		<b>392</b>
a.	CONCEPTO 200911-137084 Reconocimiento por parte del INCO de las erogaciones por mantenimiento de una vía en concesión (COVIANDES), en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004. (Este concepto deja sin vigencia el 20061-57670 del 27-01-06). . . . .	306
<b>2917-Anticipo de impuestos . . . . .</b>		<b>392</b>
a.	CONCEPTO 201011-149115 Reconocimiento por parte del Municipio de Caldas- Antioquia de los anticipos recibidos por el pago de impuesto predial. . . . .	98
<b>3- PATRIMONIO . . . . .</b>		<b>392</b>
<b>31-HACIENDA PÚBLICA . . . . .</b>		<b>392</b>
<b>3105-Capital fiscal . . . . .</b>		<b>392</b>
a.	CONCEPTO 20105-143519 Viabilidad de que entidades de gobierno general presenten saldo negativo en la cuenta 3105 capital fiscal. . . . .	44
b.	CONCEPTO 20106-144181 Depuración de saldos en los que prescribe el derecho de cobro . . . . .	87
c.	CONCEPTO 201010-148109 Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta del contrato de concesión con la Unión Temporal de Servicios Especializados de Tránsito y Transporte –SETSA, para el recaudo de multas de tránsito por contravenciones . . . . .	174
d.	CONCEPTO 20108-146433 Reconocimiento en el municipio de Yopal y en las instituciones educativas, de los recursos adicionales del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios . . . . .	183
e.	CONCEPTO 20109-147119 Reconocimiento por parte del municipio de Tamalameque de un crédito presupuestario condonable recibido del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP para el mejoramiento y mantenimiento de las vías terciarias del municipio . . . . .	349
f.	CONCEPTO 20102-141048 Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación para depurar obligaciones tributarias, que se encuentran supuestamente prescritas, pero carecen de acto administrativo que así lo decrete. . . . .	392
g.	CONCEPTO 20106-144182 Reconocimiento por parte de la DIAN de derechos retirados por prescripción. (Este concepto complementa el concepto 200911-136749 del 15-09-09) . . . . .	395
h.	CONCEPTO 20105-143101 Reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de gobierno general. . . . .	400
i.	CONCEPTO 20108-146200 Inviabilidad de que una entidad del Gobierno General- Fiscalía General de la Nación, reconozca provisiones para amparar el posible castigo de los deudores asociados a créditos otorgados para préstamos de vivienda de sus servidores públicos . . . . .	605
j.	CONCEPTO 20105-143560 Reconocimiento de los recursos que recibe la “Institución Educativa concentración de Desarrollo Rural” del municipio de San José del Guaviare provenientes del Sistema General de Participaciones . . . . .	695
k.	CONCEPTO 20109-147383 Depuración contable y retiro de rentas por cobrar de vigencias anteriores por impuesto sobre vehículos automotores . . . . .	742
l.	CONCEPTO 201010-148097 Depuración contable por parte de la Fiscalía General de la Nación de la cuenta construcciones en curso, dada la antigüedad del registro y la incertidumbre de realizar la obra. . . . .	749

m.	CONCEPTO 20108-146198 Reconocimiento por parte del Consejo Superior de la Judicatura de multas impuestas por las autoridades competentes a personas naturales y jurídicas en las diferentes etapas del proceso . . . . .	763
<b>3125-Patrimonio público incorporado . . . . .</b>		<b>396</b>
a.	CONCEPTO 20105-142966 Reconocimiento de obligaciones laborales de la liquidada Empomil, asumidas por el Municipio de Momil . . . . .	71
b.	CONCEPTO 200912-138794 Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación de los rendimientos financieros generados de un convenio interadministrativo bajo la modalidad de gerencia de proyectos celebrado con el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo- FONADE. . . . .	211
c.	CONCEPTO 20106-143600 Procedimiento que debe seguir Parques Nacionales Naturales de Colombia para incorporar la infraestructura de los parques nacionales a propiedades, planta y equipo y así subsanar las diferencias presentadas entre los estados contables y el inventario físico. . . . .	272
d.	CONCEPTO 20103-141581 Reconocimiento por parte de la Gobernación del Tolima del puente "El Aguacatal" construido mediante el convenio interinstitucional de Cooperación con la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia . . . . .	313
e.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario . . . . .	374
f.	CONCEPTO 20101-138963 Reconocimiento por parte de Contraloría de Cundinamarca de los bienes recibidos de la gobernación de Cundinamarca para el desarrollo de su cometido estatal. . . . .	396
g.	CONCEPTO 20102-141128 Reconocimiento por parte del Ministerio de la Protección Social de pasivos insolutos diferentes a los laborales generados en la liquidación de la E.S.E Luis Carlos Galán . . . . .	398
h.	CONCEPTO 20105-143101 Reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de gobierno general. . . . .	400
i.	CONCEPTO 20104-142452 Reconocimiento por parte del DANE de los bienes de uso permanentes sin contraprestación recibidos de FONDANE Complementado con los conceptos 20105-142997 del 11-05-10 y 20105-143082 del 14-05-10. . . . .	576
j.	CONCEPTO 20105-142970 Diferencia en el uso de las cuentas 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional incorporado . . . . .	691
<b>3128-Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db) . . . . .</b>		<b>401</b>
a.	CONCEPTO 20109-146889 Reconocimiento contable de los gastos originados directamente en el proceso de adquisición, pero facturados con posterioridad a la recepción y puesta en servicio de propiedades, planta y equipo, y consideraciones para el reconocimiento y ajuste de la depreciación. . . . .	111
b.	CONCEPTO 20106-143600 Reconocimiento por parte de Parques Nacionales Naturales de Colombia de la amortización, actualización y control de bienes entregados en concesión . . . . .	272
c.	CONCEPTO 201010-148031 Reconocimiento por parte del Comando General de las Fuerzas Militares de las tarjetas de red para los equipos de comunicación, que adicionan y mejoran la capacidad operativa del equipo . . . . .	281
d.	CONCEPTO 20101-139552 Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de los ajustes por depreciación y los soportes correspondientes, reflejando un Patrimonio con una cifra contraria a su naturaleza . . . . .	401
<b>32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL . . . . .</b>		<b>403</b>
<b>3206-Capital de fondos parafiscales . . . . .</b>		<b>403</b>
a.	CONCEPTO 20101-140108 Reconocimiento del traslado de activos y pasivos entre el Fondo Nacional del Café y los Comités Departamentales de Cafeteros. . . . .	403
<b>3208-Capital fiscal . . . . .</b>		<b>404</b>
a.	CONCEPTO 20105-142893 Causación y extinción de derechos por aportes sobre nómina en el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, como entidad de gobierno general. . . . .	114
b.	CONCEPTO 20103-141378 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de los recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud-FFDS para adecuación y construcción de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial . . . . .	119
c.	CONCEPTO 20108-146111 Reconocimiento por parte de la CAS del convenio para la ejecución del proyecto de "DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE" con recursos de la Nación, el departamento, el municipio y la misma corporación, mediante un encargo fiduciario. . . . .	225

d.	CONCEPTO 201010-147645 Reconocimiento por parte de la U.A.E. Aeronáutica Civil de los activos restituidos por el concesionario, teniendo en cuenta que hayan sido registrados o no previamente por la entidad como parte de la infraestructura concesionada. ....	275
e.	CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento de los recursos que recibe la Empresa de Servicios Públicos No Domiciliario de Duitama "ESDU" para el fortalecimiento y mejoramiento y adecuación de la plaza de mercado. ....	404
f.	CONCEPTO 200912-138538 Reconocimiento por parte del Hospital de Nazareth Nivel I E.S.E, de recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud, para adecuación de infraestructura que constituye fortalecimiento patrimonial. ....	407
g.	CONCEPTO 20101-139521 Reconocimiento contable de los recursos no reembolsables a ningún título que reciben las empresas de servicios públicos para fortalecer financiera, técnica y administrativamente, las obras de infraestructura. ....	409
h.	CONCEPTO 20108-145907 Depuración contable de los saldos iniciales por partidas conciliatorias recibidos por el PAR TELECOM de FIDUPREVISORA como saldos iniciales de su balance y de los cuales no se ha establecido su origen ...	410
i.	CONCEPTO 20108-146683 Reconocimiento por parte de la Empresa Municipal de Aseo de Floridablanca-E.M.A.F de los recursos recibidos del municipio en el año 2005 para cancelar planes de retiro voluntario, sentencias y conciliaciones. ....	411
j.	CONCEPTO 201010-148052 Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo de Seguridad-DAS de los recursos que recibe de la Policía Nacional para la adquisición de vehículos blindados y convencionales ...	412
k.	CONCEPTO 201011-148429 Reconocimiento contable de los recursos recibidos por las Empresas Sociales del Estado para la construcción y/o remodelación de su infraestructura física, y que son recibidos de parte de las Secretarías de Salud, los Departamentos y los Municipios sin que exista ninguna contraprestación o retribución. (Este concepto deja sin vigencia el concepto 20102-140648 del 26-03-10) ....	413
l.	CONCEPTO 20104-142485 Depuración contable por parte de la Comisión Nacional de Televisión, de los registros del Impuesto de timbre dejados de cobrar en contratos de concesión ...	621
m.	CONCEPTO 20102-141028 Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA SA ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros ...	664
n.	CONCEPTO 20108-146604 Depuración contable de los saldos revelados en contabilidad por activos y pasivos inexistentes. ....	736
<b>3215-Reservas</b> .....		<b>413</b>
a.	CONCEPTO 20109-147156 Reconocimiento y aplicación de las reservas ocasionales en Empresas Industriales y Comercial del Estado. ....	416
<b>3225-Resultados de ejercicios anteriores</b> .....		<b>414</b>
a.	CONCEPTO 20105-143216 Inviabilidad de reclasificar a utilidades o excedentes de ejercicios anteriores los ajustes por inflación que en su momento fueron capitalizados y reclasificados de las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3250-AJUSTES POR INFLACIÓN a la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales, de la cuenta 3206-CAPITAL PARAFISCAL ...	414
b.	CONCEPTO 20104-142585 Tratamiento contable de las pérdidas acumuladas ...	415
<b>3230-Resultados del ejercicio</b> .....		<b>415</b>
a.	CONCEPTO 20104-142585 Tratamiento contable de las pérdidas acumuladas ...	415
b.	CONCEPTO 20109-147156 Reconocimiento y aplicación de las reservas ocasionales en Empresas Industriales y Comercial del Estado. ....	416
<b>3235-Superávit por donación</b> .....		<b>417</b>
a.	CONCEPTO 20104-142486 Reconocimiento de los bienes adquiridos con recursos transferidos y las donaciones recibidas en dinero y en especie por los Fondos de Servicios Educativos "FSE". ....	295
<b>3240-Superávit por valorización</b> .....		<b>417</b>
a.	CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de demolición de edificaciones adquiridas para ese fin, y de la edificación que soporta la prestación del cometido estatal de la entidad. ....	90
b.	CONCEPTO 20102-141028 Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA SA ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros ...	664

<b>3255-Patrimonio Institucional incorporado</b> .....	<b>418</b>
a. CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
b. CONCEPTO 20108-146511 Reconocimiento por parte de Metrocali S.A. de los bienes que en cumplimiento de los contratos de concesión le son revertidos y de la venta del servicio por la utilización del laboratorio de análisis de gases. ....	278
c. CONCEPTO 20109-146987 Reconocimiento de la entrega, amortización y mejoras realizadas a los bienes entregados a terceros .....	329
d. CONCEPTO 20107-145406 Reconocimiento de la inversión privada de los contratos de primera y segunda generación gestionadas inicialmente por el INVIAS y subrogadas al INCO. ....	418
e. CONCEPTO 20105-142970 Diferencia en el uso de las cuentas 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional incorporado .....	691
f. CONCEPTO 200911-137381 Procedimiento para el reconocimiento adecuado (Sg inventario) de propiedades, planta y equipo cuyo costo y depreciación se encontraba registrado de forma global, y reconocimiento de avalúos por valores superiores a lo registrado en libros. ....	700
<b>3260-Entidades en procesos especiales</b> .....	<b>419</b>
a. CONCEPTO 20107-145073 Reconocimiento de bienes inmuebles que recibe una entidad creada en un proceso de escisión, teniendo en cuenta que el traspaso de los bienes que conforman su patrimonio no se han legalizado y la entidad se encuentra en proceso liquidatorio .....	277
<b>3265-Recursos de cofinanciación</b> .....	<b>419</b>
a. CONCEPTO 20106-144543 Reconocimiento de los recursos que reciben los entes gestores de los proyectos de los convenios de cofinanciación de sistemas integrados de transporte masivo en calidad de ejecutores y no como propietarios de la infraestructura de los sistemas integrados de transporte (Este concepto sustituye el concepto 20105-142967 del 23-06-10) .....	221
b. CONCEPTO 20105-142967 Reconocimiento contable de los aportes de cofinanciación en sistemas integrados de transporte masivo del País (Este concepto fue sustituido por lo señalado en el concepto 20106-144543 del 31-08-10) .....	241
c. CONCEPTO 20109-147149 Reconocimiento por parte del Acueducto Metropolitano de Bucaramanga ESP de los recursos aportados por diversas entidades para el proyecto de regulación del río Tona- Embalse de Bucaramanga, teniendo en cuenta que la infraestructura adquirida o construida sea de propiedad de la ESP o de las entidades aportantes. ....	248
<b>4- INGRESOS</b> .....	<b>420</b>
a. CONCEPTO 20103-141746 Reconocimiento del contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo .....	214
<b>41-INGRESOS FISCALES</b> .....	<b>420</b>
<b>4110-No Tributarios</b> .....	<b>420</b>
a. CONCEPTO 201010-147605 Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la licencia para uso y explotación del espectro radioeléctrico concedido a la Empresa Colombia Móvil S.A. E.S.P. ....	57
b. CONCEPTO 20108-146601 Reconocimiento de ingresos en las Corporaciones Autónomas Regionales y demás autoridades ambientales por prestación de servicios de laboratorios de análisis de agua y por trámites ambientales .....	243
c. CONCEPTO 20107-145406 Reconocimiento de ingresos provenientes de tasas por concepto de peajes y otros derechos originados en concesiones en las cuales no se haya reconocido inversión privada. ....	418
d. CONCEPTO 20107-145406 Reconocimiento de las concesiones adjudicadas en las cuales no exista inversión privada, como concesiones portuarias y de la red férrea .....	418
e. CONCEPTO 20108-146211 Reconocimiento por parte del Ministerio de Ambiente Vivienda y Desarrollo Territorial del ingreso y gasto por concepto del desincentivo al consumo excesivo de agua potable .....	420
f. CONCEPTO 20102-141095 Reconocimiento por parte del Instituto de Movilidad y Transporte Municipal de El Zulia de comparendos y consideraciones sobre la celebración de acuerdos de pago (Este concepto deja sin vigencia el concepto 20067-70525 del 14-09-06) .....	496

g.	CONCEPTO 20102-141173 Reconocimiento de la Tasa de Vigilancia de la Superintendencia Nacional de Salud, desde su expedición hasta cuando quede en firme el acto administrativo mediante el cual se notifica el valor a cancelar por las entidades objeto de esta obligación (Concepto reiterado mediante expediente 20105-143065 del 02-07-10) .....	498
<b>4114- Aportes sobre la nómina</b> .....		<b>420</b>
a.	CONCEPTO 20105-143316 Reconocimiento y causación por parte del SENA de los ingresos parafiscales .....	73
b.	CONCEPTO 20106-144630 Reconocimiento por parte del ICBF de liquidaciones y resoluciones de determinación de deuda, por concepto de aportes de nómina, hasta cuando quede en firme el acto administrativo emitido .....	499
<b>4195- Devoluciones y descuentos (Db)</b> .....		<b>420</b>
a.	CONCEPTO 20106-143781 Reconocimiento por parte de la Superintendencia Nacional de Salud-SNS, de la tasa de supervisión y control liquidada a sus vigilados, y reconocimiento de la deducción del valor de los recursos recaudados no utilizados por la SNS .....	167
<b>42- VENTA DE BIENES</b> .....		<b>420</b>
<b>4295- Devoluciones, rebajas y descuentos en venta de bienes (Db)</b> .....		<b>420</b>
a.	CONCEPTO 20109-147186 Reconocimiento de la devolución de mercancías posterior a la fecha de cierre del ejercicio contable .....	420
<b>43- VENTA DE SERVICIOS</b> .....		<b>421</b>
a.	CONCEPTO 20108-146711 Reconocimiento por parte de EPM de las financiaciones a los usuarios por la prestación de servicios conexos a los servicios públicos domiciliarios .....	159
b.	CONCEPTO 20109-146799 Reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios públicos domiciliarios .....	421
<b>4305- Servicios educativos</b> .....		<b>422</b>
a.	CONCEPTO 201012-149500 Reconocimiento contable de la cartera por concepto de derechos académicos de la Institución Educativa José Antonio Ricaurte .....	97
b.	CONCEPTO 201010-148062 Reconocimiento por parte de la Universidad Tecnológica de Pereira del convenio marco suscrito con el ICETEX por créditos educativos .....	391
<b>4312- Servicios de Salud</b> .....		<b>423</b>
a.	CONCEPTO 201011-148749 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl de un Contrato de cuentas en participación celebrado con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de cuidados intensivos para adultos .....	252
b.	CONCEPTO 201011-148783 Reconocimiento por parte de la ESE Moreno y Clavijo de los insumos hospitalarios recibidos de particulares a título de donación, destinados a ser consumidos en desarrollo de la actividad principal de la entidad .....	264
c.	CONCEPTO 20105-142978 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE .....	423
<b>4321- Servicio de acueducto</b> .....		<b>425</b>
a.	CONCEPTO 20105-143315 Reconocimiento de la causación por la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de una empresa de orden territorial .....	74
<b>4322- Servicio de alcantarillado</b> .....		<b>425</b>
a.	CONCEPTO 20105-143315 Reconocimiento de la causación por la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de una empresa de orden territorial .....	74
<b>4323- Servicio de aseo</b> .....		<b>425</b>
a.	CONCEPTO 20105-143315 Reconocimiento de la causación por la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado y aseo por parte de una empresa de orden territorial .....	74
<b>4330- Servicios de transporte</b> .....		<b>425</b>
a.	CONCEPTO 20107-145527 Reconocimiento de ingresos por concepto de venta de tiquetes aéreos de forma anticipada .....	94

	Páginas
<b>4333-Servicios de comunicaciones</b> .....	425
a.    CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la producción de televisión.....	425
b.    CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de producción de programas de radio.....	425
<b>4390-Otros servicios</b> .....	426
a.    CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la suscripción al periódico.....	425
b.    CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia del servicio de publicidad a través de programas de radio, televisión y periódico.....	425
<b>44-TRANSFERENCIAS</b> .....	426
a.    CONCEPTO 201010-147989 Reconocimiento por parte de la Contraloría Municipal de Bello de la apropiación para gastos de funcionamiento que le asigna el Municipio de Bello.....	232
<b>4428-Otras transferencias</b> .....	426
a.    CONCEPTO 201010-148220 Reconocimiento contable por parte de la UNAD del pago de la contribución al Ministerio de Educación Nacional y presentación de las operaciones recíprocas generadas.....	185
b.    CONCEPTO 201011-148426 Reconocimiento de la transferencia de recursos prevista en la Ley 1365 de 2009, del MEN a la Universidad Nacional para proyectos de ampliación de cobertura, teniendo en cuenta que corresponde al ICETEX la administración de dichos recursos.....	187
<b>47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES</b> .....	426
<b>4705-Fondos recibidos</b> .....	426
a.    CONCEPTO 20109-147159 Reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos del Ministerio de Educación al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros.....	469
<b>48-OTROS INGRESOS</b> .....	426
a.    CONCEPTO 20103-141473 Clasificación y presentación como ingresos operacionales en el EAFES de los ingresos originados en inversiones de capital realizadas por la Empresa EPM Inversiones S.A.....	149
<b>4805-Financieros</b> .....	426
a.    CONCEPTO 20109-147300 Reconocimiento por parte del INCO del menor valor en los rendimientos reportados por la Fiduciaria La Previsora, originados en la provisión realizada por la Fiduciaria por concepto de un aporte no realizado oportunamente por el INCO dentro del contrato de encargo fiduciario No. 1519.....	108
b.    CONCEPTO 201010-147609 Reconocimiento de intereses derivados de un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la Contaduría General de la Nación.....	247
c.    CONCEPTO 201010-147646 Reconocimiento de los ingresos que recibe el Fondo Rotatorio de Vivienda al servicio de los trabajadores, de la Industria Licorera de Caldas en cumplimiento del acuerdo convencional con SINTRABECOLICAS, así como de los intereses y rendimientos derivados de las operaciones financieras realizadas.....	250
d.    CONCEPTO 20105-143165 Reconocimiento del convenio interadministrativo entre la Distribuidora del Pacífico S.A.-ESP- DISPAC S.A.-ESP e Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P.-ISA, para la administración delegada para la interconexión eléctrica a los municipios de Istmina, Paimadó y San Miguel del departamento del Chocó.....	378
e.    CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo.....	484
f.    CONCEPTO 201011-149148 Reconocimiento contable de la venta de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, teniendo en cuenta si se presentan utilidades o pérdidas.....	558
<b>4808-Otros ingresos ordinarios</b> .....	426
a.    CONCEPTO 20109-147379 Reconocimiento del recibo en efectivo y en especie de los aportes de patrocinadores privados, y de la ejecución de los mismos, para la realización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín.....	129
b.    CONCEPTO 20105-143491 Reconocimiento por parte del INVIMA del ajuste por mínimas cuantías en la prestación del servicio de fotocopiado.....	242

c.	CONCEPTO 20108-146601 Reconocimiento de ingresos en las Corporaciones Autónomas Regionales y demás autoridades ambientales por prestación de servicios de laboratorios de análisis de agua y por trámites ambientales .....	243
d.	CONCEPTO 201010-147646 Reconocimiento de los ingresos que recibe el Fondo Rotatorio de Vivienda al servicio de los trabajadores, de la Industria Licorera de Caldas en cumplimiento del acuerdo convencional con SINTRABECOLICAS, así como de los intereses y rendimientos derivados de las operaciones financieras realizadas .....	250
e.	CONCEPTO 20103-141607 Reconocimiento de donaciones (audífonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audífono funcione .....	263
f.	CONCEPTO 201011-148783 Reconocimiento por parte de la ESE Moreno y Clavijo de los insumos hospitalarios recibidos de particulares a título de donación, destinados a ser consumidos en desarrollo de la actividad principal de la entidad .....	264
g.	CONCEPTO 200912-137732 Reconocimiento por parte de ACUASAN E.I.C.E.-E.S.P del Convenio Interadministrativo No. 134-2009 celebrado con el Municipio de Guapotá para el mejoramiento de los acueductos .....	360
h.	CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento por parte de CORPORINOQUIA de la causación de los ingresos por papelería, descontados directamente al tercero al momento de elaborar el comprobante de pago .....	367
i.	CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento de los recursos recibidos por CORPORINOQUIA, por concepto de los Derechos de Publicación cancelados por los contratistas para efectuar la publicación de su contrato en la Gaceta Oficial de la entidad .....	367
j.	CONCEPTO 20104-142051 Reconocimiento por parte de CORPORINOQUIA del cobro adicional por comisión bancaria que se hace efectivo si el deudor cancela su obligación en una plaza diferente a la de la sede del banco ...	367
k.	CONCEPTO 20101-140180 Reconocimiento por parte de la Imprenta Nacional de los ingresos recibidos por concepto de los derechos de publicación cancelados por los contratistas e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 4204-Productos manufacturados. (Este concepto ratifica el concepto 200911-137337 del 28-12-09) .....	426
l.	CONCEPTO 20104-141916 Reconocimiento del cruce de cuentas sin flujo de efectivo entre la Lotería y la Gobernación de Boyacá, teniendo en cuenta que son deudoras y acreedoras entre sí .....	427
m.	CONCEPTO 20109-147960 Reconocimiento de los ingresos y gastos generados por exceso y defecto en la declaración de retención en la fuente .....	429
n.	CONCEPTO 20109-147465 / 201011-148852 Reconocimiento por parte del Instituto de Casas Fiscales del Ejército-ICFE de los ingresos percibidos por concepto de arrendamiento de vivienda fiscal .....	430
o.	CONCEPTO 20106-144152 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-08 y se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10) .....	445
p.	CONCEPTO 201011-148968 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional Este concepto ratifica el concepto 20106-144152 del 31-08-10 .....	446
q.	CONCEPTO 201012-149845 Reconocimiento de Ingresos por servicios de recaudo de administración de cartera. ....	454
r.	CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP del Convenio de cooperación y asociación, celebrado con SERVIGENERALES S.A. ESP para lograr su participación como socio estratégico en la realización Noveno Congreso Internacional en Disposición Final de Residuos Sólidos y perspectivas Ambientales. ....	503
s.	CONCEPTO 20109-147274 Reconocimiento por parte de CEDELCA, del arrendamiento de la infraestructura de comercialización y distribución y de pequeñas centrales hidroeléctricas .....	607
t.	CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento de predios y paz y salvos de impuestos. Reconocimiento de ingresos de cofinanciación internacional. ....	630
u.	CONCEPTO 20107-145467 Ajustes contables de cifras con centavos para viabilizar su registro como valores enteros Modifica el concepto 20094-128191 de 09-06-09 .....	722
<b>4810-Extraordinarios .....</b>		<b>432</b>
a.	CONCEPTO 201010-147496 Reconocimiento de partidas no identificadas en conciliaciones bancarias una vez se han adelantado todos los procedimientos para su identificación. ....	62
b.	CONCEPTO 20105-143139 Consideraciones para el reconocimiento de los pagos efectuados por concepto del salvoconductos expedidos por el Ministerio de Defensa Nacional, del costo del permiso de tenencia o porte de armas expedido por INDUMIL y de la restitución de armas, e inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan valorizaciones de las mismas .....	235



c.	CONCEPTO 20109-147186 Reconocimiento de la devolución de mercancías posterior a la fecha de cierre del ejercicio contable . . . . .	420
d.	CONCEPTO 200912-138623 Consideraciones sobre la prescripción de cuentas por pagar y procedimiento para la depuración de saldos contables con elevada antigüedad en la cuenta 2425 Acreedores (A este concepto lo complementa el concepto 20101-139240 del 24-02-10) . . . . .	432
e.	CONCEPTO 20101-139240 Depuración de saldos pasivos de vigencias pasadas que corresponden a entidades que ya no existen o las cuales ya no tienen registrados saldos por cobrar al CANAL TRO. (Mediante este concepto se complementa el concepto 200912-138623 del 02-02-10) . . . . .	434
f.	CONCEPTO 20102-140414/ 201011-148804 Reconocimiento de la devolución de los mayores valores girados por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico-CRA al Fondo Empresarial que administra la Superintendencia de Servicios. . . . .	435
g.	CONCEPTO 20108-146719 Reconocimiento de la prescripción de la obligaciones por cuotas partes pensionales y de saldos a favor de contribuyentes . . . . .	437
h.	CONCEPTO 20102-140916 Reconocimiento de responsabilidades fiscales, de las indemnizaciones reconocidas por la compañía aseguradora y del deducible en el pago del seguro . . . . .	661
i.	CONCEPTO 20103-141776 Depuración por parte del Seguro Social, de las cuentas por pagar por concepto de reembolsos por prestación de servicios de salud, teniendo en cuenta que no ha sido posible su cancelación por falta de información de los beneficiarios . . . . .	710
j.	CONCEPTO 20103-141641 Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar,teniendo en cuenta que se pueda identificar o no la persona o entidad que realiza la consignación . . . . .	711
k.	CONCEPTO 20109-147187 Depuración contable de partidas conciliatorias, reconocidas como recaudos a favor de terceros, una vez adelantadas todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados. . . . .	734
l.	CONCEPTO 201010-147803 Procedimiento para la depuración de saldos de cuentas por pagar, una vez agotadas las gestiones administrativas pertinentes para el pago de tales obligaciones . . . . .	738
m.	CONCEPTO 201011-148723 Depuración contable por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de los saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, una vez adelantadas las gestiones administrativas correspondientes. . . . .	751
<b>4815-Ajuste de ejercicios anteriores . . . . .</b>		<b>439</b>
a.	CONCEPTO 201011-148967 Reconocimiento contable de los ingresos por prestación de servicios de astillero por parte de COTECMAR, e inviabilidad de considerar que dicha prestación se causa con la expedición de la facturación (Este concepto da alcance al concepto 20106-144153) . . . . .	96
b.	CONCEPTO 20108-146722 Reconocimiento de los recursos consignados en el FONPET, teniendo en cuenta que no se efectuó el registro oportuno de los mismos . . . . .	319
c.	CONCEPTO 20104-142051 Realización de ajustes, en un periodo contable posterior, a ingresos o gastos, por mayores valores registrados o porque se utilizaron inadecuadamente las cuentas que conforman el grupo . . . . .	367
d.	CONCEPTO 201010-147970 Reconocimiento por parte del municipio de Girardota del fallo en contra por sentencia del Consejo de Estado que decidió el recurso de apelación interpuesto por Transmetano respecto al impuesto de industria y comercio. . . . .	439
e.	CONCEPTO 20105-143490 Depuración de la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado, una vez se han adelantado todas las gestiones administrativas . . . . .	723
f.	CONCEPTO 201011-149143 Procedimiento de registro de cartera por concepto de derechos académicos en instituciones educativas del departamento del Tolima, los cuales son considerados incobrables dado que no se dispone de un soporte valido para iniciar acción legal de cobro por tales conceptos . . . . .	752
<b>5- GASTOS . . . . .</b>		<b>440</b>
a.	CONCEPTO 20106-144181 Reconocimiento de las actas de liquidación de los contratos de Administración del Régimen Subsidiado . . . . .	87
b.	CONCEPTO 20103-141746 Reconocimiento del contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo . . . . .	214
c.	CONCEPTO 20102-140674 Reconocimiento contable por parte de la Asociación Aeropuerto del Café de los recursos recibidos de la Aeronáutica Civil, INFIMANIZALEZ e INFICALDAS para la construcción del Aeropuerto del Café y para atender gastos de funcionamiento . . . . .	365

d.	CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP – EPA del Convenio interadministrativo de cooperación, en el cual no se presentan aportes de recursos, celebrado con la Corporación Autónoma Regional del Quindío para realizar la interventoría técnica, administrativa y financiera en la construcción de colector para el municipio de Armenia . . . . .	503
<b>51-DE ADMINISTRACIÓN . . . . .</b>		<b>440</b>
a.	CONCEPTO 20104-142662 Consideraciones para el reconocimiento contable como gastos administrativos, de operación y/o gasto público social, de las erogaciones clasificadas presupuestalmente como proyectos de inversión . . . . .	440
b.	CONCEPTO 20108-145914 Reconocimiento de viáticos, gastos de viaje, comisiones, honorarios y servicios que se incluyen en los proyectos de inversión. . . . .	442
<b>5101-Sueldos y Salarios . . . . .</b>		<b>443</b>
a.	CONCEPTO 20101-139781 Definición de los conceptos de gastos relativos a la remuneración de servicios técnicos y honorarios, y viabilidad de revelarlos a nivel de auxiliar en las cuentas de costos de producción . . . . .	132
b.	CONCEPTO 200912-137619 Causación por parte de la E.S.E. Salud Pereira de las cesantías . . . . .	178
c.	CONCEPTO 20105-142850 Transacciones y/o operaciones que deben ser registradas en las subcuentas 510109-Honorarios y la 511111-Comisiones, honorarios y servicios . . . . .	443
d.	CONCEPTO 20105-143002 Transacciones que deben ser reconocidas en las subcuentas (510106) remuneración de servicios técnicos, y diferencia entre honorarios (510109) y comisiones honorarios y servicios (511111) . . . . .	444
e.	CONCEPTO 20106-144152 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-08 y se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10) . . . . .	445
f.	CONCEPTO 201011-148968 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional Este concepto ratifica el concepto 20106-144152 del 31-08-10 . . . . .	446
g.	CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. . . . .	484
h.	CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos. . . . .	736
<b>5103-Contribuciones efectivas . . . . .</b>		<b>448</b>
a.	CONCEPTO 20104-141960/20104-142683 Reconocimiento de los aportes patronales y cesantías de una entidad hospitalaria con los recursos de la nación . . . . .	448
b.	CONCEPTO 20108-146605 Reconocimiento de los aportes al Fondo Voluntario de pensiones en el concepto Otras contribuciones efectivas y aspectos a considerar cuando su saldo supera el 5% de la cuenta. . . . .	451
c.	CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos. . . . .	736
<b>5111-Generales . . . . .</b>		<b>452</b>
a.	CONCEPTO 20104-142057 Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación de los excedentes financieros destinados al Fondo Empresarial de acuerdo con la Ley 812 de 2003 (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20071-86275 del 05-09-07 y el 20096-131381 del 20-06-09). . . . .	169
b.	CONCEPTO 20102-140845 Reconocimiento de la legalización en la vigencia 2009 de los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores que quedaron pendientes a 31 de diciembre de 2008. . . . .	193
c.	CONCEPTO 20105-143563 Reconocimiento por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de los gabinetes instalados en las cocinas de sus inmuebles . . . . .	271
d.	CONCEPTO 201010-147648 Reconocimiento de las obras y mejoras realizadas a bienes recibidos de uso permanente sin contraprestación, entre entidades de gobierno general (Contraloría y Departamento de Sucre) . . . . .	289
e.	CONCEPTO 201011-149088 Reconocimiento contable de videos y de la revisión y reglamentación de corrientes hídricas . . . . .	291

f.	CONCEPTO 20103-141760 Reconocimiento por parte de Cormagdalena de la amortización de estudios y proyectos registrados como cargos diferidos .....	325
g.	CONCEPTO 201010-147593 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de una página web .....	342
h.	CONCEPTO 20109-147284 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de la adquisición de actualización de licencias de software con vida útil finita e indefinida .....	344
i.	CONCEPTO 20105-142850 Transacciones y/o operaciones que deben ser registradas en las subcuentas 510109-Honorarios y la 511111-Comisiones, honorarios y servicios .....	443
j.	CONCEPTO 20105-143002 Transacciones que deben ser reconocidas en las subcuentas (510106) remuneración de servicios técnicos, y diferencia entre honorarios (510109) y comisiones honorarios y servicios (511111).....	444
k.	CONCEPTO 20101-140121 Viabilidad de registrar como gasto de administración la cuota de administración que cancela el Fondo Nacional del Cacao a la Federación Nacional de Cacaoteros .....	452
l.	CONCEPTO 201010-148053 Reconocimiento de los contratos de aprendizajes suscritos con estudiantes del SENAY el pago por aportes al sistema de seguridad social en salud y riesgos profesionales de los mismos contratos .....	453
m.	CONCEPTO 201012-149845 Reconocimiento de Plegables, cartillas y manuales .....	454
n.	CONCEPTO 20104-142368 Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de las erogaciones incurridas para la instalación de cableado estructurado en los inmuebles .....	590
<b>5120-Impuestos, contribuciones y tasas .....</b>		<b>455</b>
a.	CONCEPTO 201011-148977 Reconocimiento y causación de la cuota de fiscalización y auditaje e inviabilidad de provisionarla .....	95
b.	CONCEPTO 20106-143781 Reconocimiento por parte de las entidades vigiladas del valor neto de la tasa liquidada por la Superintendencia Nacional de Salud .....	167
c.	CONCEPTO 201010-148220 Reconocimiento contable por parte de la UNAD del pago de la contribución al Ministerio de Educación Nacional y presentación de las operaciones recíprocas generadas .....	185
d.	CONCEPTO 201011-148685 Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio (Este concepto fue derogado mediante el concepto 20111-151059 del 17-02-11) .....	355
e.	CONCEPTO 200912-137473 Reconocimiento por parte de Universidad Nacional de Colombia del permiso para el porte de armas .....	455
f.	CONCEPTO 200912-137473 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia del permiso para la tala de árboles .....	455
g.	CONCEPTO 20104-142047 Reconocimiento del pago de peajes como gasto de administración o de operación .....	458
h.	CONCEPTO 20109-147369 Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio (Este concepto fue derogado mediante el concepto 20111-151059 del 17-02-2011) .....	459
i.	CONCEPTO 201010-147691 Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio del DANE- FONDANE del gravamen a los movimientos financieros por la disposición de los recursos para la adquisición de títulos de tesorería .....	460
j.	CONCEPTO 201011-148743 Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor del IVA que no es descontable en la declaración bimestral del impuesto de ventas .....	461
<b>52-DE OPERACIÓN .....</b>		<b>462</b>
a.	CONCEPTO 20109-147379 Reconocimiento del recibo en efectivo y en especie de los aportes de patrocinadores privados, y de la ejecución de los mismos, para la realización de los IX Juegos Suramericanos de Medellín .....	129
b.	CONCEPTO 20102-140845 Reconocimiento de la legalización en la vigencia 2009 de los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores que quedaron pendientes a 31 de diciembre de 2008 .....	193
c.	CONCEPTO 20104-142662 Consideraciones para el reconocimiento contable como gastos administrativos, de operación y/o gasto público social, de las erogaciones clasificadas presupuestalmente como proyectos de inversión .....	440
d.	CONCEPTO 20108-145914 Reconocimiento de viáticos, gastos de viaje, comisiones, honorarios y servicios que se incluyen en los proyectos de inversión .....	442
e.	CONCEPTO 20108-146605 Reconocimiento de los aportes al Fondo Voluntario de pensiones en el concepto Otras contribuciones efectivas y aspectos a considerar cuando su saldo supera el 5% de la cuenta .....	451
f.	CONCEPTO 20104-141942 Reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de viáticos y gastos de viaje en proyectos de inversión .....	462

g.	CONCEPTO 20106-144610 Viabilidad de reconocer simultáneamente gastos de operación y gasto público social. Reconocimiento de las erogaciones incurridas en la prestación del servicio de aseo .....	463
h.	CONCEPTO 201010-148224 Reconocimiento de los gastos de administración incluidos en convenios y/o contratos suscritos por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural .....	464
<b>5202-Sueldos y salarios .....</b>		<b>465</b>
a.	CONCEPTO 20101-139781 Definición de los conceptos de gastos relativos a la remuneración de servicios técnicos y honorarios, y viabilidad de revelarlos a nivel de auxiliar en las cuentas de costos de producción .....	132
b.	CONCEPTO 200912-137619 Causación por parte de la E.S.E. Salud Pereira de las cesantías .....	178
c.	CONCEPTO 20109-147358 Reconocimiento de la nómina de los servidores asignados al Fondo Local de Salud .....	630
<b>5211-Generales .....</b>		<b>465</b>
a.	CONCEPTO 20106-144063 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos aprobados a pequeños productores del Proyecto Alianzas Productivas denominado Incentivo Modular otorgado a una Asociación de Productores, el cual es girado de una cuenta del Encargo Fiduciario a un Patrimonio Autónomo .....	219
b.	CONCEPTO 20104-142464 Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD'S y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos .....	257
c.	CONCEPTO 20103-141607 Reconocimiento de donaciones (audífonos) recibidas por INSOR de entidades privadas y posteriormente entregados a personas de escasos recursos, las cuales cancelan lo relativo a la elaboración del molde requerido para que el audífono funcione .....	263
d.	CONCEPTO 20105-143563 Reconocimiento por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de los gabinetes instalados en las cocinas de sus inmuebles .....	271
e.	CONCEPTO 201010-147648 Reconocimiento de las obras y mejoras realizadas a bienes recibidos de uso permanente sin contraprestación, entre entidades de gobierno general (Contraloría y Departamento de Sucre) .....	289
f.	CONCEPTO 201011-149088 Reconocimiento contable de videos y de la revisión y reglamentación de corrientes hídricas .....	291
g.	CONCEPTO 201010-147997 Reconocimiento de las erogaciones para la construcción de andenes y sardineles en vías del municipio .....	304
h.	CONCEPTO 200911-137084 Reconocimiento por parte del INCO de las erogaciones por mantenimiento de una vía en concesión (COVIANDES), en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004. (Este concepto deja sin vigencia el 20061-57670 del 27-01-06) .....	306
i.	CONCEPTO 20104-142367 Reconocimiento de las erogaciones en la pavimentación de calles y avenidas, construcción de sardineles, puentes, polideportivos, etc, como bienes de beneficio y uso público y soportes contables .....	314
j.	CONCEPTO 20103-141760 Reconocimiento por parte de Cormagdalena de la amortización de estudios y proyectos registrados como cargos diferidos .....	325
k.	CONCEPTO 20108-146639 Reconocimiento por parte de una alcaldía de bienes adquiridos en leasing financiero y de los seguros asociados a los mismos .....	336
l.	CONCEPTO 201010-147593 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de una página web .....	342
m.	CONCEPTO 20109-147284 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de la adquisición de actualización de licencias de software con vida útil finita e indefinida .....	344
n.	CONCEPTO 20102-140614 Reconocimiento por parte de la gobernación de Risaralda del convenio interadministrativo celebrado con el Instituto Nacional de Vías-INVIAS, para la rehabilitación y recuperación de vías departamentales y nacionales .....	358
o.	CONCEPTO 201010-148053 Reconocimiento de los contratos de aprendizaje suscritos con estudiantes del SENA y el pago por aportes al sistema de seguridad social en salud y riesgos profesionales de los mismos contratos .....	453
p.	CONCEPTO 200911-137029 Inviabilidad de reconocer como gasto público social las operaciones de política agropecuaria (investigaciones, estudios y proyectos, asistencia técnica, transferencia de tecnología y el manejo y administración de información), desarrolladas por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural-MADR. (Este concepto deja sin vigencia el concepto 20089-119200 del 21-10-08) .....	465
q.	CONCEPTO 201012-149222 Reconocimiento por parte de la CREG de los contratos de consultoría celebrados en desarrollo de su cometido estatal, referidos a los estudios necesarios para la ejecución proyectos de inversión, estudios de diagnósticos y prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos .....	466

r.	CONCEPTO 20103-141641 Reconocimiento por parte de CORPOURABA, de gastos de actualización, soporte técnico y mantenimiento del software y los gastos en el funcionamiento del laboratorio de aguas. ....	711
<b>5220-Impuestos, contribuciones y tasas</b>		<b>466</b>
a.	CONCEPTO 20104-142047 Reconocimiento del pago de peajes como gasto de administración o de operación ....	458
<b>53-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES</b>		<b>467</b>
<b>5304-Provisión para deudores</b>		<b>467</b>
a.	CONCEPTO 201010-147882 Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia-VIVA, como Empresa Industrial y Comercial del Estado de provisión para deudores .....	467
<b>5317-Provisiones diversas</b>		<b>468</b>
a.	CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de los gastos por servicios públicos cuando no se conoce el valor definitivo de la factura .....	90
b.	CONCEPTO 20105-142808 Inviabilidad de reconocer la contrapartida de la cuenta 2790-Provisiones diversas, en la cuenta 6402-Administración del sistema de seguridad social en salud .....	625
<b>5330-Depreciación de propiedades planta y equipo</b>		<b>468</b>
a.	CONCEPTO 201010-147574 Reconocimiento de la depreciación de los bienes asociados a actividades administrativas, por parte de la Asociación Aeropuerto del Café, con independencia de su efecto negativo en resultados .....	468
<b>54-TRANSFERENCIAS</b>		<b>469</b>
<b>5408-Sistema General de participaciones</b>		<b>469</b>
a.	CONCEPTO 20102-140553 Reconocimiento de la última doceava del sistema General de Participaciones por parte del Ministerio de Educación Nacional .....	77
b.	CONCEPTO 20109-147159 Reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos del Ministerio de Educación al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros .....	469
<b>5423-Otras transferencias</b>		<b>472</b>
a.	CONCEPTO 20101-140014 Reconocimiento por parte del municipio de Medellín del convenio de desempeño celebrado con la ESE-METROSALUD para el mejoramiento de la oportunidad, acceso y calidad en la prestación del servicio de salud a la población pobre y vulnerable .....	207
b.	CONCEPTO 20108-146719 Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín del pago de obligaciones por cesantías y primas de antigüedad a los empleados de Metrosalud .....	437
c.	CONCEPTO 20101-139318 Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las comunicaciones, de los recursos girados por el Fondo de comunicaciones a la Asociación Computadores para Educar. (Este concepto ratifica el concepto 20093-126923 del 18-06-09) .....	472
d.	CONCEPTO 20109-147351 Reconocimiento por parte de CNTV de la distribución y giro de recursos a los Canales Regionales de los recaudos por conceptos de tasas y tarifas canceladas por empresas públicas de Telecomunicaciones. ....	473
<b>55-GASTO PÚBLICO SOCIAL</b>		<b>475</b>
a.	CONCEPTO 20109-146856 Reconocimiento por parte de Acción Social de los recursos entregados a la Organización Socia en virtud de los acuerdos subsidiarios para la ejecución del proyecto "Paz y Desarrollo" .....	228
b.	CONCEPTO 20104-142662 Consideraciones para el reconocimiento contable como gastos administrativos, de operación y/o gasto público social, de las erogaciones clasificadas presupuestalmente como proyectos de inversión .....	440
c.	CONCEPTO 20108-145914 Reconocimiento de viáticos, gastos de viaje, comisiones, honorarios y servicios que se incluyen en los proyectos de inversión. ....	442
d.	CONCEPTO 20104-141942 Reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de viáticos y gastos de viaje en proyectos de inversión .....	462
e.	CONCEPTO 20106-144610 Viabilidad de reconocer simultáneamente gastos de operación y gasto público social. Reconocimiento de las erogaciones incurridas en la prestación del servicio de aseo .....	463
<b>5501-Educación</b>		<b>475</b>
a.	CONCEPTO 20108-146433 Reconocimiento en el municipio de Yopal y en las instituciones educativas, de los recursos adicionales del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios .....	183

b.	CONCEPTO 20102-140845 Reconocimiento de la legalización en la vigencia 2009 de los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores que quedaron pendientes a 31 de diciembre de 2008. ....	193
<b>5502-Salud</b>	.....	<b>475</b>
a.	CONCEPTO 20101-140014 Reconocimiento por parte del municipio de Medellín del contrato interadministrativo celebrado con la ESE-METROSALUD para la reposición de infraestructura del Hospital Infantil Concejo de Medellín FASE 2. ....	207
b.	CONCEPTO 20103-141315 Reconocimiento por parte de una Secretaria de Salud Departamental de la facturación presentada por las IPS, y consideraciones para el reconocimiento de glosas .....	475
<b>5503-Agua potable y saneamiento básico</b>	.....	<b>476</b>
a.	CONCEPTO 20102-140770 Reconocimiento por parte de la Corporación para el Desarrollo sostenible del Norte y el Oriente Amazónico-CDA del convenio interadministrativo de apoyo financiero para la construcción del relleno sanitario para el municipio de Mitú, con participación del Municipio y el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. ....	212
<b>5505-Recreación y deporte</b>	.....	<b>476</b>
a.	CONCEPTO 20109-147125 Reconocimiento y control de uniformes e implementos deportivos entregados a la comunidad .....	476
<b>5506-Cultura</b>	.....	<b>477</b>
a.	CONCEPTO 20101-139869 Reconocimiento y control de los vestuarios folklóricos típico llanero, para los grupos de danza infantil y la escuela de formación artística de danza llanera adscrita a la secretaría de cultura y deporte del municipio de Fuentedeoro .....	477
<b>5507-Desarrollo comunitario y bienestar social</b>	.....	<b>478</b>
a.	CONCEPTO 20106-144063 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos aprobados a pequeños productores del Proyecto Alianzas Productivas denominado Incentivo Modular otorgado a una Asociación de Productores, el cual es girado de una cuenta del Encargo Fiduciario a un Patrimonio Autónomo .....	219
b.	CONCEPTO 20102-140551 Reconocimiento por parte de DADEP de los gastos efectuados por las organizaciones comunitarias en bienes de menor cuantía y la deducción de los costos de administración .....	237
c.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo de Cooperación celebrado con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la paz - Acción Social – FIP, para los diseños, la interventoría y la construcción de centros de desarrollo humano y comunitario .....	374
d.	CONCEPTO 20104-142368 Consideraciones para el reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de gasto público social .....	590
<b>5508-Medio ambiente</b>	.....	<b>479</b>
a.	CONCEPTO 20108-146111 Reconocimiento por parte de la CAS del convenio para la ejecución del proyecto de “DESCONTAMINACIÓN DEL RÍO FONCE” con recursos de la Nación, el departamento, el municipio y la misma corporación, mediante un encargo fiduciario. ....	225
b.	CONCEPTO 20106-144612 Reconocimiento por parte del municipio de Funza del Convenio Interadministrativo celebrado con la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, para implementar el Proyecto Ciudadano de Educación Ambiental-PROCEDA .....	374
c.	CONCEPTO 20108-146211 Reconocimiento por parte del Ministerio de Ambiente Vivienda y Desarrollo Territorial del ingreso y gasto por concepto del desincentivo al consumo excesivo de agua potable .....	420
d.	CONCEPTO 200912-138620 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá de las inversiones sociales realizadas para mantener, recuperar y conservar los humedales en sus componentes hidráulico, sanitario, biótico y urbanístico en terrenos de la Nación. ....	479
e.	CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP- EPA de Convenio de cooperación y asociación suscrito con la Corporación Autónoma Regional del Quindío – CRQ y Municipio de Armenia, Servigenerales S.A. ESP, para el diseño de programas de manejo integral de residuos sólidos, implementar programas de sensibilización y educación ambiental, comprometer los diferentes sectores económicos, institucionales y residenciales de la comuna 6 del Municipio. ....	503
<b>5550-Subsidios asignados</b>	.....	<b>480</b>
a.	CONCEPTO 20105-143331 Reconocimiento por parte de ISVIMED de los rendimientos y gastos generados en la celebración de encargo fiduciario de inversión con destinación específica para subsidios municipales .....	216

b.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
c.	CONCEPTO 200912-137636 Reconocimiento por parte del Instituto Social de vivienda y hábitat de Medellín - ISVIMED del aporte fiduciario (bienes inmuebles-lote) entregado al fideicomiso, que se destinará como subsidio en especie a los compradores de un proyecto. ....	266
d.	CONCEPTO 201012-149845 Reconocimiento del programa de atención humanitaria al desmovilizado. ....	454
	<b>57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES. ....</b>	<b>480</b>
	<b>5705-Fondos entregados. ....</b>	<b>480</b>
a.	CONCEPTO 20104-142367 Reconocimiento por parte de una alcaldía de las cuotas de fiscalización y auditaje. ....	314
	<b>5720-Operaciones de enlace. ....</b>	<b>480</b>
a.	CONCEPTO 201010-147609 Reconocimiento de intereses derivados de un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la Contaduría General de la Nación. ....	247
b.	CONCEPTO 20108-146198 Reconocimiento por parte del Consejo Superior de la Judicatura de multas impuestas por las autoridades competentes a personas naturales y jurídicas en las diferentes etapas del proceso. ....	763
	<b>58-OTROS GASTOS. ....</b>	<b>480</b>
	<b>5805-Financieros. ....</b>	<b>480</b>
a.	CONCEPTO 201011-149148 Reconocimiento contable de la venta de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, teniendo en cuenta si se presentan utilidades o pérdidas. ....	558
b.	CONCEPTO 20104-122600 Reconocimiento de los gastos originados por la ejecución de un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos. ....	677
	<b>5808-Otros gastos ordinarios. ....</b>	<b>480</b>
a.	CONCEPTO 201010-147605 Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la licencia para uso y explotación del espectro radioeléctrico concedido a la Empresa Colombia Móvil S.A. E.S.P. ....	57
b.	CONCEPTO 20109-147036 Reconocimiento de demolición de edificaciones adquiridas para ese fin, y de la edificación que soporta la prestación del cometido estatal de la entidad. ....	90
c.	CONCEPTO 20109-147300 Reconocimiento por parte del INCO del menor valor en los rendimientos reportados por la Fiduciaria La Previsora, originados en la provisión realizada por la Fiduciaria por concepto de un aporte no realizado oportunamente por el INCO dentro del contrato de encargo fiduciario No. 1519. ....	108
d.	CONCEPTO 20103-141378 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Centro Oriente II nivel, de las edificaciones adquiridas con el único fin de ser demolidas para viabilizar la construcción de una nueva sede y reconocimiento de la demolición de la sede actual del Hospital. ....	119
e.	CONCEPTO 20104-142387 Reconocimiento por parte de INVIAS de los recursos entregados a los municipios de Hispania y la Palma, para el mejoramiento de vías rurales o atención de obras de emergencia. ....	196
f.	CONCEPTO 20101-138997 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de los recursos entregados en administración a FINAGRO destinados a cubrir los incentivos al seguro agropecuario. ....	206
g.	CONCEPTO 20105-143139 Consideraciones para el reconocimiento de los pagos efectuados por concepto del salvoconductos expedidos por el Ministerio de Defensa Nacional, del costo del permiso de tenencia o porte de armas expedido por INDUMIL y de la restitución de armas, e inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan valorizaciones de las mismas. ....	235
h.	CONCEPTO 20105-143491 Reconocimiento por parte del INVIMA del ajuste por mínimas cuantías en la prestación del servicio de fotocopiado. ....	242
i.	CONCEPTO 201010-147920 Reconocimiento por parte del Terminal de Transportes de Bogotá S.A. de la construcción de un puente peatonal con sus propios recursos el cual una vez terminado se entregará la propiedad y el mantenimiento al Instituto de Desarrollo Urbano –IDU-. ....	305
j.	CONCEPTO 20106-144324 Reconocimiento de los aportes que realiza Cajanal en liquidación al patrimonio autónomo constituido en la Fiduciaria la Previsora para el pago de obligaciones pensionales, y su actualización. ....	334
k.	CONCEPTO 20104-141916 Reconocimiento del cruce de cuentas sin flujo de efectivo entre la Lotería y la Gobernación de Boyacá, teniendo en cuenta que son deudoras y acreedoras entre sí. ....	427
l.	CONCEPTO 20109-147960 Reconocimiento de los ingresos y gastos generados por exceso y defecto en la declaración de retención en la fuente. ....	429

m.	CONCEPTO 20101-139562 Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de la capitalización realizada en SATENA (Empresa no societaria).....	480
n.	CONCEPTO 20101-139374 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural del incentivo a la tasa de interés creado en el marco del programa Agro Ingreso Seguro-AIS. Ratifica el concepto 200912-137458 del 30-12-09.....	481
o.	CONCEPTO 20104-142532 Reconocimiento por parte de la ETB del aporte realizado para la adquisición de una acción en el club "El Nogal" .....	482
p.	CONCEPTO 201010-147529 Reconocimiento por parte de la alcaldía de Medellín de los hechos generados del convenio interadministrativo celebrado con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda. para construcción del proyecto "Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores".....	615
q.	CONCEPTO 20102-140495 Reconocimiento de glosas no subsanables en facturación de las E.S.E. ....	662
r.	CONCEPTO 20107-145467 Ajustes contables de cifras con centavos para viabilizar su registro como valores enteros Modifica el concepto 20094-128191 de 09-06-09.....	722
<b>5810-Extraordinarios .....</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20102-140916 Reconocimiento de responsabilidades fiscales, de las indemnizaciones reconocidas por la compañía aseguradora y del deducible en el pago del seguro .....	661
b.	CONCEPTO 200912-138622 Reconocimiento y revelación de responsabilidades fiscales originadas por el giro de cheques sin ningún tipo de soporte .....	698
<b>5815-Ajuste de ejercicios anteriores .....</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20105-142966 Reconocimiento de obligaciones laborales no causadas .....	71
b.	CONCEPTO 200911-137084 Reconocimiento por parte del INCO de las erogaciones por mantenimiento de una vía en concesión (COVIANDES), en el marco del laudo arbitral del 29 de julio de 2004. (Este concepto deja sin vigencia el 20061-57670 del 27-01-06).....	306
c.	CONCEPTO 20104-142051 Realización de ajustes, en un periodo contable posterior, a ingresos o gastos, por mayores valores registrados o porque se utilizaron inadecuadamente las cuentas que conforman el grupo .....	367
d.	CONCEPTO 20101-139240 Depuración de saldos pasivos de vigencias pasadas que corresponden a entidades que ya no existen o las cuales ya no tienen registrados saldos por cobrar al CANAL TRO. (Mediante este concepto se complementa el concepto 200912-138623 del 02-02-10) .....	434
e.	CONCEPTO 20104-142010 Tratamiento contable, por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP, de las erogaciones que se reconocieron en la vigencia anterior en las subcuentas, de agua potable y saneamiento básico y que corresponden a adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo, o a la construcción de nuevas redes de acueducto y nuevos pozos. ....	489
f.	CONCEPTO 20102-141129 Depuración contable por parte de un municipio de la cuenta 2403-Transferencias por pagar, teniendo en cuenta que haya sido reconocida erróneamente o que la misma no represente obligaciones ciertas .....	708
g.	CONCEPTO 20109-147285 Depuración por parte de INFITULÚA del registro realizado por la adjudicación de contratos de construcción e interventoría, teniendo en cuenta que la obra no se realizó y el acta de liquidación establece que los recursos entregados al contratista corresponden al pago de los costos en los cuales este incurrió que le permite alcanzar el punto de equilibrio en el contrato .....	740
<b>59 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS .....</b>		<b>483</b>
<b>5987-Costos y gastos por distribuir .....</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20106-144153 Reconocimiento por parte de COTECMAR de los costos incurridos por prestación de servicios .....	491
<b>6- COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN .....</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20103-141746 Reconocimiento del contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo .....	214
<b>62-COSTO DE VENTAS DE BIENES .....</b>		<b>483</b>
<b>6205-Bienes producidos .....</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20104-142464 Reconocimiento por parte del Instituto Nacional para Sordos-INSOR de elementos como videos, diccionarios de lengua de señas colombiana, publicaciones, cartillas, CD'S y en general material especializado producido en desarrollo de las investigaciones y que se distribuyen gratuitamente o a precios económicamente no significativos .....	257



b.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
<b>63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. ....	484
<b>6305-Servicios educativos</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20107-144804 Reconocimiento por parte de la Institución Educativa GABO de los costos incurridos en la prestación de los servicios educativos ....	101
<b>6310-Servicios de salud</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 201011-148749 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl de un Contrato de cuentas en participación celebrado con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de cuidados intensivos para adultos. ....	252
b.	CONCEPTO 20104-141960/20104-142683 Reconocimiento de la prestación del servicio de salud en una IPS ....	448
<b>6390-Otros servicios</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 20102-141141 Obligatoriedad por parte de TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de los servicios de televisión que produce y vende ....	133
b.	CONCEPTO 20106-144153 Reconocimiento por parte de COTECMAR de los costos incurridos por prestación de servicios ....	491
<b>64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS</b>		<b>483</b>
<b>6402-Administración de la seguridad social en salud</b>		<b>483</b>
a.	CONCEPTO 201011-148572 Reconocimiento de los contratos celebrados por UNISALUD (Unidad de Servicios de Salud de la Universidad Nacional) con terceros para que presten servicios de salud a sus afiliados ....	483
<b>7-COSTOS DE PRODUCCIÓN</b>		<b>484</b>
a.	CONCEPTO 20108-146605 Reconocimiento de los aportes al Fondo Voluntario de pensiones en el concepto Otras contribuciones efectivas y aspectos a considerar cuando su saldo supera el 5% de la cuenta. ....	451
<b>71-PRODUCCIÓN DE BIENES</b>		<b>484</b>
<b>7105-Productos agropecuarios, de silvicultura, avicultura y pesca</b>		<b>484</b>
a.	CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas ....	261
<b>7129-Productos alimenticios</b>		<b>484</b>
a.	CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas ....	261
<b>7130-Construcciones</b>		<b>484</b>
a.	CONCEPTO 20106-144582 Reconocimiento por parte del INCODER de los tres macroproyectos de Distritos de Riego que está realizando en los departamentos de la Guajira, Huila y Tolima desde períodos anteriores, teniendo en cuenta que les serán entregados a las asociaciones de usuarios y los costos tienen el carácter de recuperables. ....	258
<b>72-SERVICIOS EDUCATIVOS</b>		<b>484</b>
a.	CONCEPTO 20107-144804 Reconocimiento por parte de la Institución Educativa GABO de los costos incurridos en la prestación de los servicios educativos ....	101
b.	CONCEPTO 20102-140845 Reconocimiento de la legalización en la vigencia 2009 de los recursos entregados de forma anticipada a contratistas o proveedores que quedaron pendientes a 31 de diciembre de 2008. ....	193
<b>7202-Educación formal básica primaria</b>		<b>484</b>
a.	CONCEPTO 20108-146433 Reconocimiento en el municipio de Yopal y en las instituciones educativas, de los recursos adicionales del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios ....	183

<b>7203-Educación formal básica- secundaria</b> .....	484
a.    CONCEPTO 20108-146433 Reconocimiento en el municipio de Yopal y en las instituciones educativas, de los recursos adicionales del Sistema General de Participaciones para educación, asignados por la Nación con el fin de garantizar la gratuidad educativa en el pago de los derechos académicos (matrícula y pensión) y servicios complementarios .....	183
<b>7208-Educación formal-superior-formación profesional</b> .....	484
a.    CONCEPTO 200912-137473 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la licencia o permiso de uso para utilizar cartografía básica .....	455
<b>73-SERVICIOS DE SALUD</b> .....	484
a.    CONCEPTO 200912-137619 Causación por parte de la E.S.E. Salud Pereira de las cesantías .....	178
b.    CONCEPTO 201011-148749 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Vicente de Paúl de un Contrato de cuentas en participación celebrado con la Caja de Compensación Familiar del Huila, con el objeto de establecer y desarrollar una alianza estratégica en salud para la prestación de servicios hospitalarios de cuidados intensivos para adultos .....	252
c.    CONCEPTO 201011-148783 Reconocimiento por parte de la ESE Moreno y Clavijo de los insumos hospitalarios recibidos de particulares a título de donación, destinados a ser consumidos en desarrollo de la actividad principal de la entidad .....	264
d.    CONCEPTO 201011-148783 Reconocimiento de costos por prestación de servicios de salud en la ESE Moreno y Clavijo .....	264
e.    CONCEPTO 20105-142978 Reconocimiento y revelación de las operaciones derivadas del contrato suscrito entre la ESE Hospital San José del Guaviare, intervenida por la Superintendencia Nacional de Salud, y CAPRECOM, entidad que asumió la administración, ejecución y explotación de la operación total y exclusiva de los servicios de salud prestados por la ESE .....	423
g.    CONCEPTO 20101-139561 Tratamiento presupuestal y contable de los giros realizados por el Ministerio de la Protección Social, para cubrir la protección social de los empleados de una entidad contable pública, a las entidades administradoras de los sistemas de salud, pensiones, riesgos profesionales, así como de cesantías según la Ley 50 y el Régimen Retroactivo. ....	484
h.    CONCEPTO 20104-141959 Reconocimiento por parte de una E.S.E de los costos por recolección, tratamiento y disposición final de desechos hospitalarios, e inviabilidad de registrarlos como gasto público social .....	488
i.    CONCEPTO 20108-146604 Tratamiento contable por parte del Hospital San Roque ESE Nivel I de aportes patronales sin situación de fondos.....	736
<b>7381-Servicios conexos a la salud - Ancianos y albergues</b> .....	489
a.    CONCEPTO 20104-141960/20104-142683 Reconocimiento de los aportes patronales y cesantías de una entidad hospitalaria con los recursos de la nación .....	448
<b>75-SERVICIOS PÚBLICOS</b> .....	490
a.    CONCEPTO 20108-146711 Reconocimiento por parte de EPM de las financiaciones a los usuarios por la prestación de servicios conexos a los servicios públicos domiciliarios .....	159
<b>7502-Acueducto</b> .....	490
a.    CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento contable por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de los conceptos asociados con las reparaciones y mantenimiento del acueducto y alcantarillado, mantenimiento de estación de bombeo, reforestación y demás erogaciones que son necesarias para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado .....	490
b.    CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de la reposición de redes de acueducto, mejoramiento e iluminación de la planta, adecuación de estación de bombeo, construcciones realizadas en redes de acueducto y pozos ya existentes y rehabilitación de otras previa definición técnica de las erogaciones, teniendo en cuenta que se trate de erogaciones que aumentan la vida útil o amplían la eficiencia operativa de los bienes.....	490
<b>7503-Alcantarillado</b> .....	490
a.    CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento contable por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de los conceptos asociados con las reparaciones y mantenimiento del acueducto y alcantarillado, mantenimiento de estación de bombeo, reforestación y demás erogaciones que son necesarias para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado .....	490

b.	CONCEPTO 20104-142010 Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP de la reposición de redes de acueducto, mejoramiento e iluminación de la planta, adecuación de estación de bombeo, construcciones realizadas en redes de acueducto y pozos ya existentes y rehabilitación de otras previa definición técnica de las erogaciones, teniendo en cuenta que se trate de erogaciones que aumentan la vida útil o amplían la eficiencia operativa de los bienes. ....	490
<b>7504-Servicio de aseo</b>	.....	<b>492</b>
a.	CONCEPTO 20106-144610 Viabilidad de reconocer simultáneamente gastos de operación y gasto público social. Reconocimiento de las erogaciones incurridas en la prestación del servicio de aseo .....	463
<b>76-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA</b>	.....	<b>492</b>
<b>7601-Alojamiento</b>	.....	<b>492</b>
a.	CONCEPTO 201011-148743 Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor del IVA que no es descontable en la declaración bimestral del impuesto de ventas .....	461
<b>7602-Suministro de bebidas y alimentos</b>	.....	<b>492</b>
a.	CONCEPTO 201011-148743 Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor del IVA que no es descontable en la declaración bimestral del impuesto de ventas .....	461
<b>7690-Otros servicios de hotelería y de promoción turística</b>	.....	<b>492</b>
a.	CONCEPTO 201011-148743 Reconocimiento por parte de la sociedad Hotelera Tequendama S.A. del valor del IVA que no es descontable en la declaración bimestral del impuesto de ventas .....	461
<b>79-OTROS SERVICIOS</b>	.....	<b>492</b>
a.	CONCEPTO 20106-144153 Reconocimiento por parte de COTECMAR de los costos incurridos por prestación de servicios .....	492
<b>7904-Servicios de apoyo industrial</b>	.....	<b>494</b>
a.	CONCEPTO 20106-144152 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-08 y se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10) .....	445
b.	CONCEPTO 201011-148968 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional Este concepto ratifica el concepto 20106-144152 del 31-08-10 .....	446
<b>7905-Servicios de comunicaciones</b>	.....	<b>494</b>
a.	CONCEPTO 20102-141141 Obligatoriedad por parte de TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de los servicios de televisión que produce y vende .....	133
b.	CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de producción de programas de radio .....	425
c.	CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la suscripción al periódico. ....	425
d.	CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia del servicio de publicidad a través de programas de radio, televisión y periódico. ....	425
<b>7906-Servicios de investigación científica y tecnológica</b>	.....	<b>494</b>
a.	CONCEPTO 20106-144152 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20084-111734 del 29-05-08 y 200810-119598 del 26-11-08 y se ratifica con el concepto 201011-148968 del 14-12-10) .....	445
b.	CONCEPTO 201011-148968 Reconocimiento contable del aporte industrial de trabajo con personal administrativo y operativo que recibe COTECMAR de parte del Ministerio de Defensa Nacional – Armada Nacional Este concepto ratifica el concepto 20106-144152 del 31-08-10 .....	446
<b>7909-Servicios de programación y producción de televisión</b>	.....	<b>494</b>
a.	CONCEPTO 20102-141141 Obligatoriedad por parte de TELEANTIOQUIA de implementar un sistema de costos de los servicios de televisión que produce y vende .....	133
b.	CONCEPTO 20105-143162 Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la producción de televisión. ....	425

<b>8-CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS</b> .....	494
<b>81-DERECHOS CONTINGENTES</b> .....	494
<b>8120-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos</b> .....	494
a.    CONCEPTO 201010-148183 Procedimiento para el reconocimiento de los recursos entregados en calidad de avance según los términos del contrato de compraventa de un inmueble, suscrito por la Fiscalía General de la Nación, el cual se encuentra en proceso jurídico por incumplimiento del vendedor. ....	494
b.    CONCEPTO 20104-142485 Reconocimiento por parte de la Comisión Nacional de Televisión de las indemnizaciones como consecuencia de los fallos en primera instancia, de los procesos a favor de la entidad en contra de algunos operadores por suscripción que generan incertidumbre en su recaudo y/o recuperación .....	621
<b>8121-Recursos y derechos potenciales</b> .....	495
a.    CONCEPTO 20102-140414 / 201011-148804 Reconocimiento de la devolución de los mayores valores girados por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico-CRA al Fondo Empresarial que administra la Superintendencia de Servicios .....	435
<b>8190-Otros derechos contingentes</b> .....	496
a.    CONCEPTO 20107-145278 Reconocimiento de los mayores valores girados por el Ministerio de la Protección Social, con acta y sin ella, a nombre de las IPS públicas en relación con los pasivos previamente reconocidos para el pago de los aportes patronales a las administradoras de salud, pensiones, cesantías y riesgos profesionales .....	323
b.    CONCEPTO 20102-141095 Reconocimiento por parte del Instituto de Movilidad y Transporte Municipal de El Zulia de comparendos y consideraciones sobre la celebración de acuerdos de pago (Este concepto deja sin vigencia el concepto 20067-70525 del 14-09-06) .....	496
c.    CONCEPTO 20102-141173 Reconocimiento de la Tasa de Vigilancia de la Superintendencia Nacional de Salud, desde su expedición hasta cuando quede en firme el acto administrativo mediante el cual se notifica el valor a cancelar por las entidades objeto de esta obligación (Concepto reiterado mediante expediente 20105-143065 del 02-07-10) .....	498
d.    CONCEPTO 20106-144630 Reconocimiento por parte del ICBF de liquidaciones y resoluciones de determinación de deuda, por concepto de aportes de nómina, hasta cuando quede en firme el acto administrativo emitido .....	499
e.    CONCEPTO 20108-146365 Reconocimiento por parte de CASUR de las diferentes etapas de un proceso judicial adelantado en su contra .....	500
f.    CONCEPTO 20108-146198 Reconocimiento por parte del Consejo Superior de la Judicatura de multas impuestas por las autoridades competentes a personas naturales y jurídicas en las diferentes etapas del proceso .....	763
<b>83-DEUDORAS DE CONTROL</b> .....	501
<b>8315-Activos retirados</b> .....	500
a.    CONCEPTO 20106-144182 Reconocimiento por parte de la DIAN de derechos retirados por prescripción. (Este concepto complementa el concepto 200911-136749 del 15-09-09) .....	395
b.    CONCEPTO 200912-138115 Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación de los bienes declarados en comiso definitivo a favor de la entidad, pero que se encuentran inservibles. ....	501
c.    CONCEPTO 20108-146198 Reconocimiento por parte del Consejo Superior de la Judicatura de multas impuestas por las autoridades competentes a personas naturales y jurídicas en las diferentes etapas del proceso .....	763
<b>8333-Facturación glosada en venta de servicios</b> .....	503
a.    CONCEPTO 20102-140495 Reconocimiento de glosas no subsanables en facturación de las E.S.E. ....	662
<b>8347-Bienes entregados a terceros</b> .....	503
a.    CONCEPTO 20109-146987 Reconocimiento de la entrega, amortización y mejoras realizadas a los bienes entregados a terceros .....	329
b.    CONCEPTO 20105-143101 Reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de gobierno general. ....	400
<b>8355-Ejecución de proyectos de inversión</b> .....	503
a.    CONCEPTO 20106-144523 Control de los bienes que se encuentran en las instalaciones físicas de la entidad bajo la responsabilidad del contratista en desarrollo de la ejecución de un contrato .....	198
b.    CONCEPTO 20108-145877 Reconocimiento por parte de METROLINEA de los recursos recibidos de la Nación y de las entidades territoriales, para la realización del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del área metropolitana de Bucaramanga (Este concepto deroga el concepto 200912-137746 del 06-01-10) .....	223

c.	CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP-EPA del Convenio de apoyo financiero suscrito con el Ministerio de Agricultura y FONADE (administran los recursos) para la construcción de una estación de bombeo de agua para la potabilización de acueducto municipal de la ciudad de Armenia. ....	503
d.	CONCEPTO 20106-143637 Viabilidad de reconocer por parte de Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP los proyectos de inversión en cuentas de orden hasta tanto se de la ejecución de los mismos .....	508
	<b>8361-Responsabilidades en proceso .....</b>	<b>510</b>
a.	CONCEPTO 200912-138816 Reconocimiento de procesos administrativos internos y de responsabilidad fiscal para establecer responsabilidades por pérdida o faltantes de fondos, bienes o derechos. ....	510
b.	CONCEPTO 20102-140916 Reconocimiento de responsabilidades fiscales, de las indemnizaciones reconocidas por la compañía aseguradora y del deducible en el pago del seguro .....	661
c.	CONCEPTO 200912-138622 Reconocimiento y revelación de responsabilidades fiscales originadas por el giro de cheques sin ningún tipo de soporte .....	698
d.	CONCEPTO 20109-147285 Depuración por parte de INFITULÚA del registro realizado por la adjudicación de contratos de construcción e interventoría, teniendo en cuenta que la obra no se realizó y el acta de liquidación establece que los recursos entregados al contratista corresponden al pago de los costos en los cuales este incurrió que le permite alcanzar el punto de equilibrio en el contrato .....	740
	<b>8390-Otras cuentas deudoras de control .....</b>	<b>511</b>
a.	CONCEPTO 201010-147605 Reconocimiento por parte del Ministerio de Tecnologías de la información y las Comunicaciones de la licencia para uso y explotación del espectro radioeléctrico concedido a la Empresa Colombia Móvil S.A. E.S.P. ....	57
b.	CONCEPTO 20102-140844 Reconocimiento por parte del ISS de los bienes cedidos como resultado de los procesos de cobro coactivo contra los empleadores para efectos de recuperar los aportes que adeudan .....	79
c.	CONCEPTO 201010-147695 Consideraciones sobre los traslados de tesorería entre fuentes de financiación que EMCALI S.A. E.S.P requiere controlar .....	136
d.	CONCEPTO 20109-147125 Reconocimiento y control de uniformes e implementos deportivos entregados a la comunidad .....	476
e.	CONCEPTO 20101-140194 Reconocimiento de la homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública de los siguientes conceptos de FOGAFIN: 6260 Derechos cedidos por ahorradores de entidades en liquidación 259595 Cuentas por pagar- Diversos-Otras 819595 Otras cuentas de orden deudoras-Contratos futuros 8261 Rendimientos de inversiones negociables en títulos de deuda .....	511
f.	CONCEPTO 20101-139560 Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de vehículos inservibles o que no se encuentran en condiciones de uso, y que no cuentan con la documentación que le permita a la entidad conocer su procedencia o propietario .....	702
	<b>9-CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS .....</b>	<b>513</b>
	<b>91-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES .....</b>	<b>513</b>
	<b>9190-Otras responsabilidades contingentes .....</b>	<b>513</b>
a.	CONCEPTO 20102-141128 Reconocimiento por parte del Ministerio de la Protección Social de pasivos insolutos diferentes a los laborales generados en la liquidación de la E.S.E Luis Carlos Galán .....	398
	<b>93-ACREEDORAS DE CONTROL .....</b>	<b>513</b>
	<b>9306-Bienes recibidos en custodia .....</b>	<b>513</b>
a.	CONCEPTO 200912-138516 Reconocimiento por parte de las Contralorías Territoriales de los recursos recaudados provenientes de medidas cautelares que se han practicado dentro de los procesos de responsabilidad fiscal. ....	513
b.	CONCEPTO 20101-138862 Reconocimiento por parte del Instituto Municipal de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira-IMCFTP de las piezas arqueológicas recibidas para protección y custodia .....	515
	<b>9325-Bienes aprehendidos o incautados .....</b>	<b>517</b>
a.	CONCEPTO 201011-148425 Reconocimiento de los bienes recibidos por el Ministerio de Defensa Nacional, en forma provisional, de la Dirección Nacional de Estupefacientes, bienes sobre los cuales no ha sido declarada la extinción de dominio .....	517

<b>9346-Bienes recibidos de terceros</b> .....	<b>518</b>
a. CONCEPTO 20106-143600 Reconocimiento por parte de Parques Nacionales Naturales de Colombia de la amortización, actualización y control de bienes entregados en concesión .....	272
b. CONCEPTO 20109-147012 Reconocimiento por parte de la DAFP del convenio interadministrativo con la ESAP, para el manejo de recursos y compra de licencias .....	382
c. CONCEPTO 20103-141863 Reconocimiento por parte del INPEC de un inmueble recibido provisionalmente de la Dirección Nacional de Estupefacientes. ....	518
d. CONCEPTO 20108-145921 Reconocimiento por parte de INVIMA de inmuebles recibidos de empresas tales como sociedades portuarias para el uso permanente y sin contraprestación .....	519
e. CONCEPTO 20109-147129 Reconocimiento por parte de la Presidencia de la Republica de Colombia de bienes de arte y cultura recibidos en comodato de otra entidad del gobierno general (Ministerio de Cultura) .....	520
<b>9355-Ejecución de proyectos de inversión</b> .....	<b>521</b>
a. CONCEPTO 20108-145877 Reconocimiento por parte de METROLINEA de los recursos recibidos de la Nación y de las entidades territoriales, para la realización del Convenio de cofinanciación del proyecto del sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del área metropolitana de Bucaramanga (Este concepto deroga el concepto 200912-137746 del 06-01-10) .....	223
b. CONCEPTO 20102-140674 Reconocimiento contable por parte de la Asociación Aeropuerto del Café de los recursos recibidos de la Aeronáutica Civil, INFIMANIZALEZ e INFICALDAS para la construcción del Aeropuerto del Café y para atender gastos de funcionamiento .....	365
c. CONCEPTO 20099-134525 Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Armenia ESP-EPA del Convenio de apoyo financiero suscrito con el Ministerio de Agricultura y FONADE (administran los recursos) para la construcción de una estación de bombeo de agua para la potabilización de acueducto municipal de la ciudad de Armenia. ....	503
d. CONCEPTO 20106-143637 Viabilidad de reconocer por parte de Aguas de Barrancabermeja S. A. ESP los proyectos de inversión en cuentas de orden hasta tanto se de la ejecución de los mismos .....	508
<b>9390-Otras cuentas acreedoras de control</b> .....	<b>521</b>
a. CONCEPTO 20101-139306 Consideraciones para el reconocimiento presupuestal y contable de los contratos de bienes y servicios, e inviabilidad de considerar obligatorio su registro en cuentas de orden. ....	124
b. CONCEPTO 20104-142057 Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación de los excedentes financieros destinados al Fondo Empresarial de acuerdo con la Ley 812 de 2003 (Este concepto deja sin vigencia los conceptos 20071-86275 del 05-09-07 y el 20096-131381 del 20-06-09) .....	169
c. CONCEPTO 20103-141315 Reconocimiento por parte de una Secretaria de Salud Departamental de la facturación presentada por las IPS, y consideraciones para el reconocimiento de glosas .....	475
d. CONCEPTO 200912-138508 Reconocimiento por parte del Fondo de Reparación de Víctimas administrado por Acción Social, del recibo de la sociedad "Complejo Turístico Ocaso Caribe S. A", con su establecimiento comercial. ....	521
e. CONCEPTO 20106-144547 Control de los contratos celebrados por los entes en calidad de gestores de los proyectos, en los proyectos del sistema integrado de transporte masivo (Este concepto deja sin vigencia el concepto 200811-121189 del 04-12-08) .....	524
f. CONCEPTO 20108-146397 Reconocimiento por parte de CAPRECOM del valor de aseguramiento a reportar en la Declaración de Beneficiarios de las EPS-S por pago de capitación, con miras a viabilizar el descuento de la retención en la fuente a las IPS-S privadas. ....	525
g. CONCEPTO 201010-147647 Viabilidad de registrar en cuentas de orden los contratos de prestación de servicios. ....	526
<b>0-CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA</b> .....	<b>526</b>
<b>02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA</b> .....	<b>527</b>
<b>0203-Ingresos no tributarios aprobados (Db)</b> .....	<b>525</b>
a. CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas ...	261
<b>0204-Transferencias y aportes aprobados (Db)</b> .....	<b>526</b>
a. CONCEPTO 20109-147159 Reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos del Ministerio de Educación al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros .....	469

<b>0209-Ingresos por fondos especiales aprobados (DB)</b> .....	526
a.    CONCEPTO 201011-148342 Reconocimiento por parte del municipio de Yopal de los recursos destinados de la participación de agua potable al Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso. ....	299
<b>03-PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO</b> .....	526
<b>0320-Gastos de personal aprobados (Cr)</b> .....	526
a.    CONCEPTO 20109-147159 Reconocimiento contable y presupuestal de los recursos transferidos sin situación de Fondos del Ministerio de Educación al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros .....	469
<b>0325-Gastos de comercialización y productos aprobados</b> .....	526
a.    CONCEPTO 20107-145604 Reconocimiento contable y presupuestal de los bienes producidos por establecimientos educativos que tienen proyectos pedagógicos productivos que elaboran y venden productos procesados y agrícolas .....	261
<b>08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR</b> .....	526
<b>0850-Cuentas por pagar constituidas (Cr)</b> .....	526
a.    CONCEPTO 20101-139306 Consideraciones para el reconocimiento presupuestal y contable de los contratos de bienes y servicios, e inviabilidad de considerar obligatorio su registro en cuentas de orden. ....	124
<b>IV. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE</b> .....	527
<b>PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES.</b> .....	529
<b>1. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS</b> .....	529
a.    CONCEPTO 20105-143331 Reconocimiento por parte de ISVIMED de los rendimientos y gastos generados en la celebración de encargo fiduciario de inversión con destinación específica para subsidios municipales .....	216
b.    CONCEPTO 200911-137042 Reconocimiento por parte de Empresa de Servicios Públicos No Domiciliario de Duitama "ESDU" de acciones en entidades privadas .....	404
c.    CONCEPTO 201012-149845 Reversión de las actualizaciones de los Títulos TES, cuando se presenta valorización o desvalorización .....	454
d.    CONCEPTO 200911-137354 Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación de los aportes y rendimientos al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP .....	529
e.    CONCEPTO 200912-138456 Reconocimiento por la Central de Transportes de Tulúa, de acciones en el Terminal de Transportes de Girardot, recibidas de un tercero como parte de pago de una deuda, teniendo en cuenta que su valor intrínseco es inferior al costo de adquisición .....	530
f.    CONCEPTO 200912-137706 Reconocimiento por parte de Hidroeléctrica Ituango de CDT abierto con recursos propios en un banco del exterior con vencimiento a un año y que se debe renovar cada año hasta el 2018, constituido para respaldar una garantía de cumplimiento por una obligación adquirida en una subasta de energía en Colombia. Deja sin vigencia los conceptos 200812-121926 del 18-12-08 y 20092-125013 del 23-02-2009. ....	531
g.    CONCEPTO 200912-137638 Reconocimiento de los rendimientos financieros de inversiones en CDT de la Central de Transportes Estación de Cúcuta en Liquidación y obligatoriedad de efectuar actualizaciones mensuales de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda .....	533
h.    CONCEPTO 200912-138059 Reconocimiento por parte de ISA de las variaciones patrimoniales de inversiones en entidades controladas del exterior y la diferencia en cambio derivada de la revelación en moneda local colombiana de dicha actualización .....	535
i.    CONCEPTO 20101-138912 Viabilidad de valorar a precios de mercado la totalidad del portafolio de inversiones de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá - EAAB .....	537
j.    CONCEPTO 20103-141323 Consideraciones sobre el reconocimiento y medición de las acciones transferidas al Municipio de Palmira por el Instituto Financiero y de Fomento para el Desarrollo Municipal y de Servicios Públicos-INFIPAL .....	539
k.    CONCEPTO 20103-141568 Reconocimiento inicial por parte del Municipio de Pereira de las inversiones que fueron cedidas por el Instituto Municipal de Salud de Pereira-En liquidación .....	541
l.    CONCEPTO 20103-141823 Obligatoriedad de aplicar el Método de Participación Patrimonial para la valoración de inversiones patrimoniales en entidades controladas .....	542
m.    CONCEPTO 20103-141584 Reconocimiento de la venta de inversiones con fines de política .....	544

n.	CONCEPTO 20105-143104 Reconocimiento de una inversión patrimonial que tiene El Ministerio de Hacienda en una entidad pública en donde no supera el 50% de Participación, pero a su vez otra u otras entidades del estado tienen participación adicional en la misma entidad que sumados llegan a tener más del 50% indicado . . . . .	547
o.	CONCEPTO 20104-142026 Reconocimiento de inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria . . . . .	547
p.	CONCEPTO 20104-142483 Reconocimiento de la actualización de las acciones que la Universidad de los Llanos recibió en donación de la Empresa Acosinu, clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas . . . . .	550
q.	CONCEPTO 20106-144377 Reconocimiento por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de una disminución por “intereses – diferencial de tasa de operaciones de cobertura” del Fondo de Reserva de Estabilización de la Cartera Hipotecaria (FRECH) . . . . .	552
r.	CONCEPTO 20108-145939 Reconocimiento por parte de la Policía Nacional de las inversiones forzadas en títulos de tesorería TES, realizadas con excedentes de liquidez . . . . .	553
s.	CONCEPTO 201010-147596 Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio de la venta de títulos de tesorería TES clase B . . . . .	554
t.	CONCEPTO 201010-147660 Reconocimiento por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito público de la participación patrimonial que tiene la Nación en Bancoldex S.A. y en la Empresa Distribuidora del Pacífico-DISPAC S.A. ESP . . . . .	556
u.	CONCEPTO 201011-148619 Reconocimiento de las inversiones en entidades con participación minoritaria, con independencia de que otra entidad del estado posea participación mayoritaria . . . . .	557
v.	CONCEPTO 201011-149148 Reconocimiento contable de la venta de inversiones patrimoniales en entidades no controladas, teniendo en cuenta si se presentan utilidades o pérdidas. . . . .	558
w.	CONCEPTO 201012-149325 Reconocimiento por parte de IDESAN del traslado de propiedad de bienes tales como acciones, participaciones o aportes y activos fijos solicitados al departamento de Santander para fortalecer patrimonialmente al Instituto. . . . .	560
x.	CONCEPTO 201011-148909 Reconocimiento por parte de la Policía Nacional de los aportes y rendimientos al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP . . . . .	561
<b>2. PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL A FAVOR DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES Y ÁREAS METROPOLITANAS. . . . .</b>		<b>563</b>
a.	CONCEPTO 201012-149303 Reconocimiento contable por parte de un municipio del impuesto predial, e inviabilidad de reconocer el derecho por rentas por cobrar con base en lo establecido presupuestalmente . . . . .	99
b.	CONCEPTO 20107-144668 Reconocimiento por parte de CORPONOR del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, de acuerdo con las declaraciones tributarias liquidadas por los municipios o los actos administrativos en firme . . . . .	563
c.	CONCEPTO 20109-147212 Reconocimiento por parte del municipio de Anorí de la sobretasa ambiental al impuesto predial con destino a Corantioquia. . . . .	564
<b>3. HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. . . . .</b>		<b>565</b>
a.	CONCEPTO 200911-137146 Viabilidad para actualizar los bienes del Ministerio de Defensa Nacional, destinados a la seguridad y vigilancia teniendo en cuenta criterios de tenencia y uso, antes que de venta. Excepción de actualización de bienes ubicados en zonas de alto riesgo. (Esta respuesta complementa el concepto 20082-108821). . . . .	53
b.	CONCEPTO 20105-142935 Inviabilidad de compensar las valorizaciones o desvalorizaciones de las propiedades, planta y equipo, aún cuando los bienes correspondan a un mismo grupo de activos. . . . .	106
c.	CONCEPTO 20103-141413 Reconocimiento del reforzamiento estructural de inmuebles, aplicando la norma técnica de sismo resistencia NSR98, lo cual conlleva a una prolongación de la vida útil de las edificaciones. . . . .	118
d.	CONCEPTO 20105-143563 Reconocimiento por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de los gabinetes instalados en las cocinas de sus inmuebles . . . . .	271
e.	CONCEPTO 20107-144826 Inviabilidad de registrar las salidas de los bienes que quedaron en bodega a 31 de diciembre de 2009, y que fueron entregados al servicio en los primeros meses de 2010, como un movimiento de ese año. . . . .	280
f.	CONCEPTO 200912-137813 Consideraciones y soportes para el reconocimiento del avalúo practicado sobre el lote denominado Museo Arqueológico Eliécer Silva Peña, que cuenta con un muro perimetral de adobe. . . . .	284
g.	CONCEPTO 200912-137526 Reconocimiento de las divisiones modulares y puertas . . . . .	292



h.	CONCEPTO 20109-147446 Reconocimiento por parte del Ministerio de Agricultura de bienes muebles adquiridos con los recursos entregados en administración a través de convenios firmados y que posteriormente se entregaron en comodato a los contratistas para el desarrollo del objeto contractual . . . . .	331
i.	CONCEPTO 20101-138963 Reconocimiento por parte de Contraloría de Cundinamarca de los bienes recibidos de la gobernación de Cundinamarca para el desarrollo de su cometido estatal. . . . .	396
j.	CONCEPTO 200912-138816 Reconocimiento de procesos administrativos internos y de responsabilidad fiscal para establecer responsabilidades por pérdida o faltantes de fondos, bienes o derechos. . . . .	510
k.	CONCEPTO 201012-149325 Reconocimiento por parte de IDESAN del traslado de propiedad de bienes tales como acciones, participaciones o aportes y activos fijos solicitados al departamento de Santander para fortalecer patrimonialmente al Instituto. . . . .	560
l.	CONCEPTO 200912-138601 Consideraciones sobre el reconocimiento de la valorización de vehículos, teniendo en cuenta los precios de referencia de revista motor y fecolda . . . . .	565
m.	CONCEPTO 200912-137848 Reconocimiento como adiciones o mejoras de erogaciones que aumentan la vida útil de los bienes, y consideraciones para determinar la alícuota de depreciación a partir de tales adiciones y mejoras . . . . .	567
n.	CONCEPTO 200912-138808 Reconocimiento de activos totalmente depreciados que se encuentran en uso. (Este concepto deja sin vigencia todos los demás que le sean contrarios) . . . . .	568
o.	CONCEPTO 200912-138804 Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación e incorporación de bienes inmuebles pendientes de legalizar (Bienes sobre los cuales no se tiene el documento idóneo o no se tiene certeza sobre su propiedad) . . . . .	570
p.	CONCEPTO 20102-141132 Inviabilidad de que la CGN determine las bases de amparo, indemnizaciones y deducibilidades en las pólizas de seguros de las entidades. . . . .	572
q.	CONCEPTO 20103-141346 Reconocimiento de la valorización de la edificaciones según avalúos técnicos, y de valorizaciones de terrenos cuya propiedad no esta certificada. . . . .	574
r.	CONCEPTO 20103-141677 Obligatoriedad que tienen las entidades contables públicas de realizar la actualización de bienes, con independencia de lo estipulado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en las Resoluciones 20091300009995 y 60955 de 2009 . . . . .	575
s.	CONCEPTO 20104-142452 Reconocimiento por parte del DANE de los bienes de uso permanentes sin contraprestación recibidos de FONDANE Complementado con los conceptos 20105-142997 del 11-05-10 y 20105-143082 del 14-05-10. . . . .	576
t.	CONCEPTO 20104-142522 Reconocimiento de las erogaciones efectuadas por CREMIL en la reposición de las redes eléctricas de sus bienes inmuebles . . . . .	579
u.	CONCEPTO 20104-142522 Inviabilidad de clasificar como propiedades de inversión los bienes destinados por la entidad para su uso. . . . .	579
v.	CONCEPTO 20105-142997 Aplicación y alcance del numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación a los bienes que siendo del Fondane, son utilizados en forma permanente por el DANE Complementa el concepto 20104-142452 del 30-04-10, y complementado por el concepto 20105-143082 del 14-05-10 . . . . .	582
w.	CONCEPTO 20104-142417 Reconocimiento por parte del Hospital Regional Manuela Beltrán de la depreciación de bienes recibidos mediante convenio del Hospital Universitario San Juan de Dios Socorro (extinto). . . . .	584
x.	CONCEPTO 20104-142446 Actualización y ajuste al valor de propiedades, planta y equipo por avalúo catastral . . . . .	586
y.	CONCEPTO 20105-143302 / 20105-143103 Obligatoriedad de actualizar las propiedades, planta y equipo aún cuando su valor en libros por efecto de la depreciación, sea inferior a 35 SMLMV. Derogatoria de la Circular Externa 060 de 2005. . . . .	588
z.	CONCEPTO 20104-142717 Periodicidad de la actualización contable del valor de las propiedades, planta y equipo. Derogatoria de la Circular Externa 060 de 2005. . . . .	589
a.a.	CONCEPTO 20104-142368 Depuración contable por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de bienes de menor cuantía. . . . .	590
b.b.	CONCEPTO 20105-143233 Consideraciones sobre el reconocimiento de erogaciones efectuadas con cargo a los rubros de Inversión o de funcionamiento, como un mayor valor del Activo o gastos. . . . .	593
c.c.	CONCEPTO 20105-143237 Reconocimiento de la actualización de los bienes. . . . .	595
d.d.	CONCEPTO 20105-143237 Reconocimiento de bienes entregados en comodato por parte de un municipio a una entidad descentralizada. . . . .	595
e.e.	CONCEPTO 20105-143180 Reconocimiento del contrato de comodato celebrado entre el Municipio de Ibagué e INFIBAGUÉ, para administración, mantenimiento y conservación del Estadio Manuel Murillo Toro. Comodato entre entidades de gobierno general. . . . .	597
f.f.	CONCEPTO 20106-144335 Inviabilidad de que la entidad pueda utilizar el valor establecido en la declaración del	

	impuesto sobre vehículos como avalúo comercial para actualizar el valor de los vehículos .....	599
g.g.	CONCEPTO 20105-143386 Reconocimiento por parte del municipio "El Santuario" de la entrega de los inmuebles del llamado Polideportivo Mario Giraldo al INFORDES mediante contrato de Comodato .....	600
h.h.	CONCEPTO 20107-144705 Viabilidad de utilizar el método "Suma de los dígitos de los años con factor inverso" para la depreciación de activos .....	602
i.i.	CONCEPTOS 20108-145832 Reconocimiento por parte del Municipio de Simacota de motores recibidos de la DIAN, los cuales fueron dados de baja y posteriormente vendidos. ....	603
jj.	CONCEPTO 20108-146200 Reconocimiento de la depreciación y amortización en entidades del gobierno general pertenecientes al sector central-Fiscalía General de la Nación .....	605
k.k.	CONCEPTO 20109-147274 Reconocimiento por parte de CEDELCA, del arrendamiento de la infraestructura de comercialización y distribución y de pequeñas centrales hidroeléctricas. ....	607
ll.	CONCEPTO 201010-147510 Reconocimiento por parte del municipio de Sabaneta de los avalúos realizados en el 2008 a las propiedades, planta y equipos .....	609
m.m.	CONCEPTO 20109-147368 Reconocimiento como costo de producción de los bienes de medio (0,5) salario mínimo empleados en la producción de bienes o en la prestación de servicios individualizables .....	611
n.n.	CONCEPTO 20109-147368 Efectos de las adiciones y mejoras en la depreciación .....	611
o.o.	CONCEPTO 20109-147368 Actualización de bienes muebles .....	611
p.p.	CONCEPTO 20109-147368 Efectos de las valorizaciones y provisiones en el valor en libros de un bien .....	611
q.q.	CONCEPTO 201010-147529 Reconocimiento por parte de la alcaldía de Medellín de los hechos generados del convenio interadministrativo celebrado con la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Ltda. para construcción del proyecto "Corredor Verde Avenida Ayacucho y sus Cables Alimentadores" .....	615
r.r.	CONCEPTO 201010-148038 Reconocimiento de activos y obligaciones derivados del fallo en contra de ISAGEN, del proceso por reclamación en la construcción de la Central Hidroeléctrica Miel I- Concepto modificado por el concepto 20115-154144 .....	617
s.s.	CONCEPTO 201011-149047 Procedimiento para la reestimación de la vida útil y redistribución de depreciación de redes de acueducto y alcantarillado cuya vida útil es de 25 años, la cual ya se ha cumplido, pero su depreciación contable solo está causada en un 50% aproximadamente. ....	618
t.t.	CONCEPTO 20105-142970 Procedimiento para entrega de bienes de uso permanente sin contraprestación, teniendo en cuenta que la entidad no tiene individualizadas las propiedades, planta y equipo .....	691
u.u.	CONCEPTO 20105-142970 Consideraciones para el reconocimiento de un bien de uso permanente sin contraprestación por el valor catastral o avalúo técnico .....	691
v.v.	CONCEPTO 20103-141641 Reconocimiento por parte de CORPOURABÁ, de los bienes inservibles cuando son dados de baja definitivamente en la entidad. ....	711
w.w.	CONCEPTO 20105-143082 Reconocimiento por parte del DANE de bienes de uso permanente sin contraprestación, siendo bienes de uso común y simultáneo con FONDANE Complementa los conceptos 20104-142452 del 30-04-10 y 20105-142997 del 11-05-10 Ratifica los conceptos 20075-93497 del 10-07-07 y el 20099-135084 del 13-10-09 .....	713
x.x.	CONCEPTO 20105-143206 Depuración contable en las propiedades, planta y equipo (Redes, líneas y cables), teniendo en cuenta que existen algunas redes de elevada antigüedad, que no están siendo utilizadas, no existe información ni soporte de estos bienes y no se encuentran claramente identificados en los registros contables .....	720
y.y.	CONCEPTO 20109-147294 Consideraciones sobre el manejo de materiales inservibles, chatarra y baja de activos y su posible aprovechamiento (Venta) .....	732
<b>4.</b>	<b>RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES Y DE LAS INVERSIONES Y GASTOS RELACIONADOS CON ESTOS RECURSOS. . . . .</b>	<b>619</b>
<b>5.</b>	<b>PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES, Y EMBARGOS DECRETADOS Y EJECUTADOS SOBRE LAS CUENTAS BANCARIAS .....</b>	<b>619</b>
a.	CONCEPTO 20101-139096 Reconocimiento de las reclamaciones presentadas por la UNAL ante la entidad en liquidación, Caja Nacional de Previsión Social-CAJANAL EICE .....	78
b.	CONCEPTO 201012-149845 Ajustes a capital de las sentencias judiciales por valoración del riesgo, cuando el valor del fallo definitivo es menor al provisionado .....	454
c.	CONCEPTO 20108-146365 Reconocimiento por parte de CASUR de las diferentes etapas de un proceso judicial adelantado en su contra .....	500
d.	CONCEPTO 20104-142368 Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de todos los procesos judiciales desde la notificación de la demanda .....	590
e.	CONCEPTO 20109-147368 Reconocimiento y revelación de procesos judiciales de cuentas por cobrar. ....	611
f.	CONCEPTO 201010-148038 Reconocimiento de activos y obligaciones derivados del fallo en contra de ISAGEN, del proceso por reclamación en la construcción de la Central Hidroeléctrica Miel I-	

	Concepto modificado por el concepto 20115-154144 . . . . .	617
g.	CONCEPTO 20104-142121 Procedimiento para el registro por parte de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares de los depósitos judiciales, constituidos por cuenta de embargos realizados a cuentas de la entidad . . . . .	619
h.	CONCEPTO 20104-142601 Reconocimiento de provisión de procesos judiciales en contra de la entidad, teniendo en cuenta que no se han proferido las sentencias condenatorias definitivas . . . . .	620
i.	CONCEPTO 20104-142485 Reconocimiento por parte de la Comisión Nacional de Televisión de las indemnizaciones como consecuencia de los fallos en primera instancia, de los procesos a favor de la entidad en contra de algunos operadores por suscripción que generan incertidumbre en su recaudo y/o recuperación . . . . .	621
j.	CONCEPTO 20105-142808 Inviabilidad de realizar pagos con derechos que se encuentran embargados. . . . .	625
k.	CONCEPTO 20105-142808 Documento soporte para el reconocimiento contable de un embargo. . . . .	625
l.	CONCEPTO 20107-145081 Consideraciones sobre el registro de los procesos judiciales relacionados con reclamaciones a la DIAN Función Recaudadora . . . . .	628
m.	CONCEPTO 20109-147028 Reconocimiento y actualización de procesos litigiosos en contra de la Comisión Nacional de Televisión. . . . .	629
n.	CONCEPTO 20109-147358 Constitución de pasivos estimados y cancelación de responsabilidades contingentes por procesos judiciales. . . . .	630
o.	CONCEPTO 201010-147680 Soporte idóneo para el reconocimiento del pasivo derivado de los fallos por sentencias y conciliaciones judiciales . . . . .	634
p.	CONCEPTO 201012-149301 Métodos de reconocido valor técnico para el reconocimiento de pasivos contingentes generados en procesos judiciales. . . . .	635
<b>6.</b>	<b>ACTIVOS INTANGIBLES. . . . .</b>	<b>637</b>
a.	CONCEPTO 20101-140113 Viabilidad de que el Instituto Nacional de Salud-INS reconozca como activo intangible la marca INAS INSTITUTO NACIONAL DE SALUD (Mixta). . . . .	341
b.	CONCEPTO 201010-147593 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de una página web . . . . .	342
c.	CONCEPTO 20109-147284 Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de la adquisición de actualización de licencias de software con vida útil finita e indefinida. . . . .	344
<b>7.</b>	<b>REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DERIVADAS DEL CUMPLIMIENTO DE GARANTÍAS Y DE LA ASUNCIÓN DE OBLIGACIONES CREDITICIAS ORIGINADAS EN OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO. . . . .</b>	<b>637</b>
<b>8.</b>	<b>PASIVO PENSIONAL, DE LA RESERVA FINANCIERA QUE LO SUSTENTA Y DE LOS GASTOS RELACIONADOS . . . . .</b>	<b>637</b>
a.	CONCEPTO 20105-143546 Liquidación y emisión de bonos pensionales. Cálculo de pasivocol como base de revelación del calculo actuarial . . . . .	18
b.	CONCEPTO 20102-140668 Viabilidad de seleccionar entre dos metodologías para realizar la estimación de cálculos actuariales. . . . .	54
c.	CONCEPTO 20106-144324 Consideraciones sobre al traslado del cálculo actuarial en pensiones al ISS, entidad que asume los pasivos pensionales y los demás bienes, derechos y obligaciones del fondo de reserva de Cajanal en liquidación . . . . .	334
d.	CONCEPTO 20104-142522 Reconocimiento por parte de una entidad empleadora de sus obligaciones pensionales . . . . .	579
e.	CONCEPTO 200912-137552 Reconocimiento por parte de la Gobernación del Caquetá de pasivos pensionales . . . . .	637
f.	CONCEPTO 200912-138801 Inviabilidad de que la Universidad Nacional de Colombia registre de manera transitoria la información relativa al tema pensional, sin presentar la misma de acuerdo a lo establecido procedimentalmente para los Fondos de Reserva Este concepto ratifica los expedientes 20083-11148 y 2009-134876 Este concepto es ratificado con el expediente 20104-142661 del 08-06-10 . . . . .	638
g.	CONCEPTO 200912-137784 Reconocimiento del pasivo pensional en entidades contables públicas empleadoras- Canal Regional de Televisión del Caribe Ltda.-TELECABIBE LTDA. . . . .	640
h.	CONCEPTO 20101-139354 Presentación en el EAFES de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional como gasto operacional Ratifica el concepto 200912-137479 del 31-12-09 . . . . .	642
i.	CONCEPTO 20101-139989 Reconocimiento contable por parte de los fondos de reservas de la amortización del cálculo actuarial . . . . .	643
j.	CONCEPTO 20103-141583 Inviabilidad de que al cierre de la vigencia el saldo de la cuenta 2720- Provisión para pensiones sea cero, en entidades contables públicas empleadoras . . . . .	644
k.	CONCEPTO 20104-141970 Reconocimiento por parte del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF de los pasivos pensionales asumidos y de la reserva financiera que los sustenta . . . . .	645
l.	CONCEPTO 20106-143753 Inviabilidad de incrementar la reserva financiera actuarial si la entidad no esta disponiendo	

	o destinando mayores activos para respaldar el pago del pasivo pensional .....	646
m.	CONCEPTO 20106-144189 Reconocimiento del cálculo actuarial del pasivo pensional y normatividad aplicable .....	647
n.	CONCEPTO 20106-143780 Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto de administración en el municipio de La Ceja .....	648
o.	CONCEPTO 20107-145277 Reconocimiento del cálculo actuarial de cuotas pensionales, actualización del cálculo actuarial y valores a registrar como gasto anual de pensiones .....	649
p.	CONCEPTO 20109-147126 Reconocimiento de la pre-aprobación por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de la normalización pensional parcial de Empresas Varias de Medellín, a través de la asunción por un tercero .....	650
q.	CONCEPTO 20109-146946 Procedimiento para la actualización del cálculo actuarial de pensiones en la Empresa de Licores de Cundinamarca .....	653
r.	CONCEPTO 201010-147801 Reconocimiento por parte del Fondo de Pasivo Social-Ferrocarriles Nacionales de Colombia, de la venta de activos que conforman la reserva financiera actuarial .....	655
s.	CONCEPTO 201010-147694 Procedimiento contable para el reconocimiento por parte de Empresas públicas del Quibdo-ESP En liquidación, del pasivo pensional, su actualización y amortización .....	656
t.	CONCEPTO 20109-147011 Reconocimiento por parte de ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel de las cuotas partes pensionales .....	686
u.	CONCEPTO 200911-137381 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital San Juan de Dios de los recursos que posee en el FONPET .....	700
v.	CONCEPTO 20108-146503 Inviabilidad de reconocer los contratos de concurrencia pensional que no han generado derechos de cobro de transferencias .....	731
<b>9.</b>	<b>OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....</b>	<b>657</b>
a.	CONCEPTO 201010-148003 Reconocimiento de los reintegros de vigencias anteriores por devolución de bienes y servicios efectuados por DANSOCIAL a terceros, y de los cuales la entidad no ha efectuado el correspondiente registro contable .....	657
b.	CONCEPTO 201011-148811 Reconocimiento por parte de la Auditoría General de la República de ingresos por imposición de sanciones a servidores públicos .....	659
<b>10.</b>	<b>RESPONSABILIDADES FISCALES .....</b>	<b>661</b>
a.	CONCEPTO 20102-141132 Procedimiento para el reconocimiento de responsabilidades fiscales derivadas de la pérdida de los bienes .....	572
b.	CONCEPTO 20102-140916 Reconocimiento de responsabilidades fiscales, de las indemnizaciones reconocidas por la compañía aseguradora y del deducible en el pago del seguro .....	661
c.	CONCEPTO 200912-138622 Reconocimiento y revelación de responsabilidades fiscales originadas por el giro de cheques sin ningún tipo de soporte .....	698
<b>11.</b>	<b>ACTUALIZACIÓN DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES SOBRE LA BASE DEL COSTO REEXPRESADO .....</b>	<b>662</b>
a.	CONCEPTO 200912-138059 Reconocimiento por parte de ISA de las variaciones patrimoniales de inversiones en entidades controladas del exterior y la diferencia en cambio derivada de la revelación en moneda local colombiana de dicha actualización .....	535
<b>12.</b>	<b>RECURSOS DE LOS FONDOS DE SALUD .....</b>	<b>662</b>
a.	CONCEPTO 20102-141033 Reconocimiento por parte del Instituto Departamental de Salud del Caquetá de los servicios prestados a la población vulnerable en lo no cubierto con el subsidio a la oferta .....	80
b.	CONCEPTO 20106-144358 Reconocimiento por parte de la entidad contable pública responsable del Fondos Local de Salud, de la información contable relacionada con los mismos, en un proceso contable integrado .....	694
<b>13.</b>	<b>OPERACIONES REALIZADAS POR LAS INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD-IPS .....</b>	<b>662</b>
a.	CONCEPTO 20102-140495 Reconocimiento de glosas no subsanables en facturación de las E.S.E. ....	662
b.	CONCEPTO 20107-145557 Reconocimiento de las glosas a la facturación en IPS .....	663
c.	CONCEPTO 20107-144823 Reconocimiento de las glosas a la facturación por las instituciones prestadoras de servicios de salud .....	725
<b>14.</b>	<b>OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS .....</b>	<b>664</b>
a.	CONCEPTO 20102-141028 Reconocimiento por parte de EIS CÚCUTA SA ESP de bienes totalmente depreciados en condiciones de utilización o explotación entregados a terceros .....	664
b.	CONCEPTO 20104-142027 Consideraciones para el reconocimiento de contratos de operación, administración y mantenimiento de sistemas de acueducto y alcantarillado, entregados a entidades del sector privado .....	666

<b>15. SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES POR PARTE DE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS</b> .....	668
<b>16. OPERACIONES QUE SURGEN COMO CONSECUENCIA DE LOS PROCESOS DE LIQUIDACIÓN, FUSIÓN Y ESCISIÓN</b> . . .	668
a. CONCEPTO 20105-142966 Reconocimiento de obligaciones laborales de la liquidada Empomil, asumidas por el Municipio de Momil .....	71
b. CONCEPTO 20108-146063 Criterios para establecer el momento y el requisito legal a cumplir ante la Contaduría General de la Nación para que cese la obligación de reportar los informes establecidos .....	668
<b>17. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN FINANCIADOS CON RECURSOS REEMBOLSABLES, NO REEMBOLSABLES Y DE CONTRAPARTIDA</b> .....	669
<b>18. ACTIVIDADES REALIZADAS CONJUNTAMENTE</b> .....	669
<b>19. NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LOS QUE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA PARTICIPA COMO FIDEICOMITENTE</b> .....	669
a. CONCEPTO 20109-146799 Reconocimiento de encargos fiduciarios .....	421
b. CONCEPTO 20104-142522 Reconocimiento del patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia mercantil con los recursos destinados a cubrir obligaciones pensionales .....	579
c. CONCEPTO 20101-139348 Reconocimiento por parte del municipio de Útica, del giro de los recursos del Sistema General de Participaciones, al patrimonio autónomo FIA-PA en virtud del contrato de "Fiducia Irrevocable de Recaudo, Administración, Garantía y Pagos para el manejo de los recursos de los Planes Departamentales de Agua y Saneamiento".....	669
d. CONCEPTO 20101-139870 Reconocimiento del aporte del municipio de Nimaima para la financiación del Plan Departamental de Aguas de Cundinamarca con recursos del Sistema General de Participaciones- (Vigencias futuras), a través de contrato de fiducia mercantil, manejados en el patrimonio autónomo FIA. ....	670
e. CONCEPTO 20101-140191 / 20102-140480 Reconocimiento del aporte del municipio de Tibacuy para la financiación del Plan Departamental de Aguas de Cundinamarca con recursos del Sistema General de Participaciones, a través de contrato de fiducia mercantil, manejados en el patrimonio autónomo FIA.....	672
f. CONCEPTO 20102-140364 Definiciones de "Fiducia Pública" y de "Encargos Fiduciarios Públicos" .....	674
g. CONCEPTO 20104-141943 Reconocimiento por parte del ISA de los contratos de administración delegada con el Ministerio de Minas y Energía, para lo cual el Ministerio entrega unos recursos que sólo pueden ser usados para pagar los costos de los proyectos. Con estos recursos ISA tiene constituida una fiducia bajo la modalidad de cartera colectiva .....	676
h. CONCEPTO 20104-122600 Reconocimiento de los gastos originados por la ejecución de un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos .....	677
i. CONCEPTO 20105-142805 Obligatoriedad por parte de Fiduprevisora S.A. como administradora de patrimonios autónomos de entidades públicas en liquidación de reportar información para los patrimonios constituidos antes entrar en vigencia el procedimiento de negocios fiduciarios .....	678
j. CONCEPTO 20108-146710 Reconocimiento del aporte del municipio de Calarcá para la financiación del Plan Departamental de Aguas con recursos del Sistema General de Participaciones- (Vigencias futuras), a través de contrato de fiducia mercantil, manejados en el patrimonio autónomo .....	679
k. CONCEPTO 20109-147067 Reconocimiento por parte de COLCIENCIAS de los recursos para la constitución del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación " Fondo Francisco José de Caldas" mediante un Contrato de Fiducia Mercantil .....	681
<b>PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES</b> .....	683
<b>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</b> .....	683
a. CONCEPTO 20103-141584 Inviabilidad de que una entidad contable pública reporte operaciones recíprocas de hechos económicos relacionados con agentes privados. Reporte de operaciones recíprocas por regalías .....	544
<b>21. ESTRUCTURACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS</b> .....	683
a. CONCEPTO 20107-145279 Reconocimiento contable de contratos de leasing operativo .....	135
b. CONCEPTOS 20103-141589 / 20103-141815 Consideraciones sobre la presentación impresa y el retraso de los libros de contabilidad .....	146
c. CONCEPTO 20103-141473 Clasificación y presentación como ingresos operacionales en el EAFES de los ingresos originados en inversiones de capital realizadas por la Empresa EPM Inversiones S.A. ....	149
d. CONCEPTO 20103-141508 Consideraciones para la clasificación en porciones corriente y no corriente de los fondos disponibles para cubrir las obligaciones surgidas en desarrollo de la ejecución de la fase III de Transmilenio, registrados en la cuenta 1926-Derechos en fideicomiso.....	150
e. CONCEPTO 20104-142048 Clasificación de los rubros relacionados con el Estado de actividad financiera, económico, social y ambiental .....	254

f.	CONCEPTO 20106-144182 Obligatoriedad de publicación de estados contables. Este concepto complementa el concepto 200911-136749 del 15-09-09) .....	395
g.	CONCEPTO 20101-140194 Consideraciones para que FOGAFIN no aplique la restricción del 5% como tope a las subcuentas "Otros" .....	511
h.	CONCEPTO 200912-138601 Diferencias entre Balance General de prueba y Estado Contable Intermedio .....	565
i.	CONCEPTO 20109-147274 Reconocimiento por parte de CEDELCA, del arrendamiento de la infraestructura de comercialización y distribución y de pequeñas centrales hidroeléctricas. ....	607
j.	CONCEPTO 20109-147368 Reconocimiento de aires acondicionados, cámaras y otras propiedades, planta y equipo ....	611
k.	CONCEPTO 20109-147358 Revelación en las notas a los estados contables cuando el valor de la subcuenta "otros" supere el 5% .....	630
l.	CONCEPTO 20101-139354 Presentación en el EAFES de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional como gasto operacional Ratifica el concepto 200912-137479 del 31-12-09 .....	642
m.	CONCEPTO 20105-143054 Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en subcuentas "Otros" que superan el 5% de la cuentas correspondientes a transferencias o cuentas de orden , considerando que el uso de dichas subcuentas no constituye incumplimiento normativo para lograr la adecuada clasificación de los hechos u operaciones .....	683
n.	CONCEPTO 20105-143401 Comparación de estados contables de periodos intermedios .....	684
o.	CONCEPTO 20108-146180 Inviabilidad de modificar los soportes contables que constituyen el documento fuente, una vez realizado el registro contable. Responsabilidad de la información contable .....	685
p.	CONCEPTO 20109-147011 Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel de los pasivos por obligaciones laborales y de seguridad social integral de acuerdo al grado de exigibilidad con independencia de los indicadores de gestión .....	686
q.	CONCEPTO 201012-149347 Obligatoriedad de que los entes contables públicos presenten sus estados contables a nivel de cuenta, e inviabilidad de presentarlos a nivel de grupo .....	687
<b>22. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE .....</b>		<b>689</b>
a.	CONCEPTO 20101-138893 Presentación de la información de las Instituciones Educativas agregada a la de los entes territoriales. Reconocimiento por parte del Municipio de las inversiones en colegios, escuelas, restaurantes e instalaciones deportivas .....	308
b.	CONCEPTO 20104-142661 Reconocimiento contable por parte de la Universidad Nacional de Colombia como administradora de la cuenta especial, del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, que sustituirá la Caja de Previsión Ratifica el concepto 200912-138801 del 08-02-10. ....	689
c.	CONCEPTO 20105-142970 Procedimiento para entrega de bienes de uso permanente sin contraprestación, teniendo en cuenta que la entidad no tiene individualizadas las propiedades, planta y equipo .....	691
d.	CONCEPTO 20106-144358 Reconocimiento por parte de la entidad contable pública responsable del Fondos Local de Salud, de la información contable relacionada con los mismos, en un proceso contable integrado .....	693
e.	CONCEPTO 20105-143560 Reconocimiento del traslado de bienes de la Secretaría de Educación Departamental a las instituciones educativas del departamento sin que medie el traslado de propiedad .....	695
f.	CONCEPTO 20107-144938 Organización y ejecución del proceso contable de acuerdo con la naturaleza y características de las instituciones educativas, e inviabilidad de que tales entidades utilicen códigos, descripciones y dinámicas diferentes de las establecidas en el RCP .....	697
g.	CONCEPTO 20103-141584 Inviabilidad de que una entidad contable pública reporte operaciones recíprocas de hechos económicos relacionados con agentes privados. Reporte de operaciones recíprocas por regalías .....	544
<b>23. ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCAN CAMBIOS DE REPRESENTANTE LEGAL .....</b>		<b>698</b>
a.	CONCEPTO 200912-138622 Consideraciones sobre las acciones a seguir cuando se produce cambio de representante legal en la entidad sin que se elabore el informe contable como parte del acta de gestión .....	698
<b>PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE .....</b>		<b>700</b>
<b>24. PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO CONTABLE Y DE REPORTE DEL INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN .....</b>		<b>700</b>
a.	CONCEPTO 20107-144952 Consideraciones sobre la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones, teniendo en cuenta las limitaciones de carácter técnico que presenta el sistema INFOR de COTECMAR .....	56
b.	CONCEPTO 201010-148221 Consideraciones que debe tener en cuenta la Superintendencia Financiera para evitar saldos por conciliar en operaciones recíprocas por las cuotas de contribución .....	60
c.	CONCEPTO 201012-149225 Características de los soportes para el registro por parte del INPEC de contratos realizados para la formación del software desarrollado en una entidad .....	144

d.	CONCEPTO 200912-138720 Reconocimiento de avances y anticipos entregados por el Fondo de Desarrollo Local de Tunjuelito en la celebración de contratos, y consideraciones sobre la legalización de los mismos . . . . .	191
e.	CONCEPTO 201011-148774 Consideraciones sobre el documento soporte para que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja legalice el anticipo entregado a la Universidad Industrial de Santander, en virtud del cumplimiento y finalización de las obras, cuando el acta de liquidación la suscribe la entidad que recibió el contrato en cesión. . . . .	201
f.	CONCEPTO 20108-146111 Consideraciones para el establecimiento de un mecanismo alternativo que le permita a la CAS la causación y el cobro de bajas cuantías por concepto de la tasa retributiva . . . . .	225
g.	CONCEPTO 20104-142367 Consideraciones para la realización de inventarios de los monumentos y esculturas para su incorporación en el balance, soportes contables e inviabilidad de amortizarlos . . . . .	314
h.	CONCEPTO 201012-149326 Consideraciones sobre los métodos de valuación aplicables para efectuar la salida de elementos de almacén registrados en la cuenta 1910-Cargos diferidos . . . . .	328
i.	CONCEPTO 20102-141048 Inviabilidad de eliminar derechos tributarios que se encuentran en cobro coactivo . . . . .	392
j.	CONCEPTO 200912-138623 Consideraciones sobre la prescripción de cuentas por pagar y procedimiento para la depuración de saldos contables con elevada antigüedad en la cuenta 2425 Acreedores (A este concepto lo complementa el concepto 20101-139240 del 24-02-10) . . . . .	432
k.	CONCEPTO 20101-139240 Depuración de saldos pasivos de vigencias pasadas que corresponden a entidades que ya no existen o las cuales ya no tienen registrados saldos por cobrar al CANAL TRO. (Mediante este concepto se complementa el concepto 200912-138623 del 02-02-10) . . . . .	434
l.	CONCEPTO 20103-141346 Reconocimiento de la valorización de las edificaciones según avalúos técnicos, y de valorizaciones de terrenos cuya propiedad no está certificada. . . . .	574
m.	CONCEPTO 20104-142368 Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de los hechos económicos referentes a gastos de inversión . . . . .	590
n.	CONCEPTO 20104-142485 Depuración contable por parte de la Comisión Nacional de Televisión, de los registros del Impuesto de timbre dejados de cobrar en contratos de concesión . . . . .	621
o.	CONCEPTO 20105-142808 Implementación de procedimientos para administrar bienes a cargo de la entidad y efectuar conciliaciones. . . . .	625
p.	CONCEPTO 20108-146180 Inviabilidad de modificar los soportes contables que constituyen el documento fuente, una vez realizado el registro contable. Responsabilidad de la información contable . . . . .	685
q.	CONCEPTO 20104-142661 Reconocimiento de las operaciones internas de la Universidad Nacional de Colombia y la cuenta especial del Fondo para el pago del pasivo pensional, e inviabilidad de reportarlas como operaciones recíprocas a la CGN Ratifica el concepto 200912-138801 del 08-02-10. . . . .	689
r.	CONCEPTO 200911-137381 Procedimiento para el reconocimiento adecuado (Sg inventario) de propiedades, planta y equipo cuyo costo y depreciación se encontraba registrado de forma global, y reconocimiento de avalúos por valores superiores a lo registrado en libros . . . . .	700
s.	CONCEPTO 20101-139559 Inviabilidad de que coincidan los saldos de las cuentas de propiedades, planta y equipo con el valor revelado por el software que administra los inventarios de bienes . . . . .	701
t.	CONCEPTO 20101-139560 Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de vehículos inservibles o que no se encuentran en condiciones de uso, y que no cuentan con la documentación que le permita a la entidad conocer su procedencia o propietario . . . . .	702
u.	CONCEPTO 20101-140013 Depuración contable de depósitos en instituciones financieras del 2006 al 2007, teniendo en cuenta que no se realizaron las respectivas conciliaciones bancarias. . . . .	703
v.	CONCEPTO 20102-141078 Depuración contable por parte de la Secretaría de transporte y tránsito del municipio de Girardota de derechos incorporados por concepto de multas de tránsito . . . . .	704
w.	CONCEPTO 20102-140494 Depuración de depósitos en instituciones financieras, teniendo en cuenta que no existen realmente en bancos y que se encuentran reconocidos contablemente . . . . .	705
x.	CONCEPTO 20102-140411 Consideraciones para la depuración contable por parte del Hospital Universitario de la Samaritana de los recursos del fondo de cesantías . . . . .	707
y.	CONCEPTO 20102-141129 Depuración contable por parte de un municipio de la cuenta 2403-Transferencias por pagar, teniendo en cuenta que haya sido reconocida erróneamente o que la misma no represente obligaciones ciertas . . . . .	708
z.	CONCEPTO 20103-141619 Consideraciones sobre la conformación y funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable . . . . .	709
a.a.	CONCEPTO 20103-141776 Depuración por parte del Seguro Social, de las cuentas por pagar por concepto de reembolsos por prestación de servicios de salud, teniendo en cuenta que no ha sido posible su cancelación por falta de información de los beneficiarios . . . . .	710

b.b.	CONCEPTO 20103-141641 Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar, teniendo en cuenta que se pueda identificar o no la persona o entidad que realiza la consignación . . . . .	711
c.c.	CONCEPTO 20105-143082 Reconocimiento por parte del DANE de bienes de uso permanente sin contraprestación, siendo bienes de uso común y simultáneo con FONDANE Complementa los conceptos 20104-142452 del 30-04-10 y 20105-142997 del 11-05-10 Ratifica los conceptos 20075-93497 del 10-07-07 y el 20099-135084 del 13-10-09 . . . . .	713
d.d.	CONCEPTO 20104-142015 Consideraciones sobre la naturaleza de los saldos registrados en la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados. . . . .	716
e.e.	CONCEPTO 20105-143492 Inviabilidad de entregar el manejo del proceso contable en outsourcing (tercerizar). . . . .	716
f.f.	CONCEPTO 20105-143406 Consideraciones sobre el personal idóneo para la realización del proceso de depuración de la información contable . . . . .	717
g.g.	CONCEPTO 20105-143406 Diferenciación entre los procesos de saneamiento contable y de recuperación de cartera . . . . .	717
h.h.	CONCEPTO 20105-143340 Reconocimiento por parte de "Ser Regionales" de los recaudos no facturados, provenientes del alquiler no habitual de espacios abiertos en las plazas de mercado del Municipio de Girardot . . . . .	719
i.i.	CONCEPTO 20105-143206 Depuración contable en las propiedades, planta y equipo (Redes, líneas y cables), teniendo en cuenta que existen algunas redes de elevada antigüedad, que no están siendo utilizadas, no existe información ni soporte de estos bienes y no se encuentran claramente identificados en los registros contables . . . . .	720
j.j.	CONCEPTO 20105-143490 Depuración de la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado, una vez se han adelantado todas las gestiones administrativas . . . . .	723
k.k.	CONCEPTO 20106-144064 Implementación de procedimientos que permitan garantizar que los saldos revelados en contabilidad en activos fijos son conciliables con los registros de otras áreas. . . . .	724
l.l.	CONCEPTO 20107-144823 Depuración de consignaciones o pagos recibidos por una EPS para los que no ha sido posible identificar las facturas a las cuales deben aplicarse . . . . .	725
m.m.	CONCEPTO 20107-145467 Ajustes contables de cifras con centavos para viabilizar su registro como valores enteros Modifica el concepto 20094-128191 de 09-06-09 . . . . .	722
n.n.	CONCEPTO 20108-145862 Inviabilidad de que las entidades contables públicas reconozcan en forma global las provisiones o valorizaciones de los bienes inmuebles . . . . .	727
o.o.	CONCEPTO 20108-146133 Procedimientos para lograr la depuración sostenible de la contabilidad y consideraciones sobre el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable . . . . .	728
p.p.	CONCEPTO 20108-146462 Procedimiento a seguir por la Secretaría de Educación del Risaralda cuando no se dispone de información sobre fechas de entrega y valor de los bienes en su poder, su valorización y aseguramiento . . . . .	729
q.q.	CONCEPTO 20108-146503 Inviabilidad de reconocer los contratos de concurrencia pensional que no han generado derechos de cobro de transferencias . . . . .	731
r.r.	CONCEPTO 20109-147294 Consideraciones sobre el manejo de materiales insensibles, chatarra y baja de activos y su posible aprovechamiento (Venta) . . . . .	732
s.s.	CONCEPTO 20109-147152 Consideraciones sobre la documentación que requiere la CGR para efectuar la depuración contable de inversiones en Leasing Financiera Cauca S.A. en liquidación, teniendo en cuenta que FOGAFIN manifiesta que no tiene previstos pagos adicionales a favor de acreedores por cuanto no existen activos pendientes de volver líquidos que permitan hacerlos. . . . .	733
t.t.	CONCEPTO 20109-147187 Depuración contable de partidas conciliatorias, reconocidas como recaudos a favor de terceros, una vez adelantadas todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados. . . . .	734
u.u.	CONCEPTO 20108-146604 Depuración contable de los saldos revelados en contabilidad por activos y pasivos inexistentes. . . . .	736
v.v.	CONCEPTO 201010-147803 Procedimiento para la depuración de saldos de cuentas por pagar, una vez agotadas las gestiones administrativas pertinentes para el pago de tales obligaciones . . . . .	738
w.w.	CONCEPTO 20109-147217 Consideraciones para determinar el acta de verificación de interventoría o el acta de liquidación del contrato, como soporte idóneo de registro de la liquidación de un contrato. . . . .	739
x.x.	CONCEPTO 20109-147285 Depuración por parte de INFITULÚA del registro realizado por la adjudicación de contratos de construcción e interventoría, teniendo en cuenta que la obra no se realizó y el acta de liquidación establece que los recursos entregados al contratista corresponden al pago de los costos en los cuales este incurrió que le permite alcanzar el punto de equilibrio en el contrato . . . . .	740
y.y.	CONCEPTO 20109-147383 Depuración contable y retiro de rentas por cobrar de vigencias anteriores por impuesto sobre vehículos automotores . . . . .	742
z.z.	CONCEPTO 201010-147909 Consideraciones sobre los requisitos que deben cumplir los documentos soporte para el registro de operaciones . . . . .	744



a.a.a.	CONCEPTO 201011-148538 Procedimiento que debe adelantar el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín – ISVIMED para la normalización de cartera por saldos originados en la liquidación de CORVIDE y la transformación de FOVIMED. ....	745
b.b.b.	CONCEPTO 201010-147975 Consideraciones sobre el procedimiento que debe seguir el INPEC para modificar en el sistema de administración de bienes la matrícula de un inmueble manteniendo los datos de costo histórico, depreciación y valorización que se tienen en la matrícula incorrecta ....	747
c.c.c.	CONCEPTO 201010-147644 Consideraciones sobre la obligatoriedad de cumplir con las recomendaciones de carácter contable del revisor fiscal, y sobre la obtención de autorización del representante legal para incorporar los ajustes contables ....	748
d.d.d.	CONCEPTO 201010-148097 Depuración contable por parte de la Fiscalía General de la Nación de la cuenta construcciones en curso, dada la antigüedad del registro y la incertidumbre de realizar la obra. ....	749
e.e.e.	CONCEPTO 201011-148723 Depuración contable por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de los saldos a favor de contribuyentes y de los pagos anticipados de la contribución especial, una vez adelantadas las gestiones administrativas correspondientes. ....	751
f.f.f.	CONCEPTO 201011-149143 Procedimiento de registro de cartera por concepto de derechos académicos en instituciones educativas del departamento del Tolima, los cuales son considerados incobrables dado que no se dispone de un soporte válido para iniciar acción legal de cobro por tales conceptos. ....	752
<b>V.</b>	<b>INSTRUCTIVOS CONTABLES</b> .....	<b>755</b>
<b>1.</b>	<b>INSTRUCTIVO NO 6 DE 2009</b> .....	<b>757</b>
	<b>INSTRUCCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN CONTABLE DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA EN EL PERÍODO CONTABLE 2009</b> .....	<b>757</b>
a.	CONCEPTO 20105-142808 Instrucciones para el reconocimiento y revelación de los activos de menor cuantía en los periodos 2009 y 2010 .....	625
<b>2.</b>	<b>INSTRUCTIVO NO 9 DE 2009</b> .....	<b>757</b>
	<b>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</b> .....	<b>757</b>
a.	CONCEPTO 20102-140509 Consideraciones sobre el reporte de operaciones recíprocas entre entidades contables públicas cuando el ICETEX interviene como administrador de recursos .....	757
<b>3.</b>	<b>INSTRUCTIVO NO 10 DE 2010</b> .....	<b>758</b>
	<b>INSTRUCCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN CONTABLE DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA EN EL PERÍODO CONTABLE 2010</b> .....	<b>758</b>
a.	CONCEPTO 20105-142808 Instrucciones para el reconocimiento y revelación de los activos de menor cuantía en los periodos 2009 y 2010 .....	625
<b>VI.</b>	<b>BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS</b> .....	<b>761</b>
<b>1.</b>	<b>ENTIDADES OBLIGADAS A REALIZAR EL REPORTE DEL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO</b> .....	<b>763</b>
a.	CONCEPTO 201010-148109 Reporte de deudores morosos de la cartera por concepto de multas de tránsito .....	174
<b>2.</b>	<b>PROCEDENCIA DE REALIZACIÓN DEL REPORTE DEL BDME</b> .....	<b>763</b>
a.	CONCEPTO 20108-146198 Obligatoriedad del reporte en el Boletín de Deudores Morosos de las deudas objeto de cobro coactivo en el Consejo Superior de la Judicatura .....	763

15 años

1996-2011 CONTADURÍA  
GENERAL DE LA NACIÓN

**Doctrina  
Contable Pública  
Compilada  
2010**

ISBN: 978-958-98974-6-1



9 789589 897461