



REPÚBLICA DE COLOMBIA

**Doctrina
Contable Pública
Compilada**

2011

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

**Prosperidad
para todos**



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
Juan Manuel Santos Calderón

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Juan Carlos Echeverry Garzón

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Pedro Luís Bohórquez Ramírez

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Miryam Marleny Hincapié Castrillón

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Alvaro Enrique Herrera Guayara

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
Carlos Alberto Prieto Suárez
Ámbar Yelín Figueroa Leguizamón
Martha Liliana Arias Pérez
Martha Rubiela Granados Molina
Germán Eduardo Espinosa Florez
Hernán Pulgarín Giraldo

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz – Coordinador
Maria Isabel Valenzuela Rojas
Cleveland Evans Bernard
Juan Fernando Mejia
Beatriz Helena Ávila Hernández
Elizabeth Muñoz Hernández
John Edward Torres Pinilla
María Faustina Sánchez
Nhora Ortiz Sánchez
Zulay Viviana Muñoz Galván

PRESENTACIÓN

La Contaduría General de la Nación –CGN- ente regulador en materia de contabilidad Pública en Colombia, ha expedido el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 354, de 2007, el cual está conformado por tres componentes: Plan General de Contabilidad Pública, Manual de Procedimientos y Doctrina Contable Pública, como instrumentos de normalización y regulación de la contabilidad pública para todos los usuarios del área financiera de las entidades contables, la academia, los estudiantes y demás personas interesadas en conocer la definición y aplicación de las normas contables públicas y la revelación que debe acompañar a los estados contables en las notas tanto de carácter general como específico.

La búsqueda constante de uniformidad, consistencia y coherencia en el proceso de normalización y regulación conduce a la expedición de la Doctrina Contable Pública que contiene los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación. Tales conceptos surgen de la interpretación de las normas contables que resuelven situaciones fácticas que se presentan en el desarrollo del proceso contable de los entes circunscritos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública o como respuesta a la necesidad de pronunciamientos por parte del ente regulador, conceptos que tienen fuerza vinculante para las entidades públicas.

En tal sentido, la Doctrina Contable Pública se convierte en una herramienta de consulta para los distintos usuarios de la información contable pública, ya que les permite conocer criterios para la aplicación de las normas contables de cara a la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.

Por otra parte y de manera paralela a esta herramienta, la Cátedra Nacional de Contabilidad Pública “Edgar Fernando Nieto Sánchez” contribuye al proceso de consolidación de la cultura contable pública, la que se ha convertido en el mecanismo de interacción de la Contaduría con la academia, al contribuir con la formación en aspectos conceptuales y procedimentales promoviendo un espacio de reflexión entre los docentes, estudiantes y profesionales que se desempeñan en el sector público.

Es así, como la Contaduría General de la Nación continua generando espacios de discusión y retroalimentación que enriquecen las metas alcanzadas en la regulación lo que permite proyectar nuevas normas frente a las necesidades de los usuarios y el entorno en el que se desempeñan.

Finalmente y con el ánimo de asegurar la permanencia y calidad de los productos, la Contaduría General de la Nación propende permanentemente a desarrollar su quehacer bajo la perspectiva del Sistema de Gestión de la Calidad, y al efecto se obtuvo en el año 2011, la ratificación de la certificación en las normas ISO 9001:2008 y NTC GP1000:2009 con reconocimiento internacional IQNet, lo que constituye mayor compromiso hacia la presentación de cuentas claras que redunden en la consolidación de un estado más transparente.

PEDRO LUÍS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ
Contador 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 el TÍTULO

Es el primer nivel de la estructura taxonómica y determina 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 el TEMA

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

Definición de ATRIBUTOS ESPECÍFICOS que identifican el SUBTEMA.

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

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

TÍTULO	TEMA
A. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	1. Ámbito de aplicación
B. MARCO CONCEPTUAL-PGCP	1. Caracterización del entorno del sector público colombiano 2. Entidad Contable Pública 3. Usuarios de la Contabilidad Pública 4. Proceso Contable 5. Normalización y Regulación de la Contabilidad Pública 6. Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública 7. Objetivos de la Información Contable Pública 8. Características Cualitativas de la Información Contable Pública 9. Principios de Contabilidad Pública 10. Normas técnicas de contabilidad pública 10.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales 10.1.1 Normas técnicas relativas a los activos 10.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos 10.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio 10.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental 10.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 10.1.6 Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería 10.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad 10.3 Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables 10.4 Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre
C. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	Denominación de cuenta, grupo o clase, dependiendo de lo que se haya empleado en las conclusiones, guardando la siguiente estructura:

	1. Activos 2. Pasivos 3. Patrimonio 4. Ingresos 5. Gastos 6. Costos de ventas y operación 7. Costos de producción 8. Cuentas de orden deudoras 9. Cuentas de orden acreedoras 0. Cuentas de presupuesto y tesorería
D. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	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
	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
E. INSTRUCTIVOS CONTABLES	Número y referencia del instructivo contable
F. BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS	Depende del aspecto particular consultado

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

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

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

ESTRUCTURA BÁSICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 20115-154058 del 30-05-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Estructura Básica del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de aplicar las disposiciones del manual de procedimientos contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública

Señor
PEDRO ANTONIO MENESES OVALLOS
Ocaña – Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154058, en la cual consulta sobre las consecuencias que para una Entidad Territorial, conlleva el no cumplimiento de los procedimientos contables establecidos en el Manual de Procedimientos.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la inquietud objeto de la consulta, es de tener en cuenta las disposiciones normativas aplicables al tema, así:

El artículo 354 de la Constitución Política establece que *"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)"*.(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 298 de 1996, en lo aplicable al tema consultado, establece:

"Art. 7º_ El Sistema Nacional de Contabilidad Pública es el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública. (...)

Art.10º- 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"
(Subrayado fuera del texto)

A su vez, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 354 de 2007, establece:

"Artículo 1º. Adoptase 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 3º. "El manual de procedimientos está conformado por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables." (...)

Artículo 5º: "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. (...)". (Subrayado fuera del texto)

Respecto a las consecuencias que pudieren derivarse para una entidad, del no cumplimiento del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, es de atender lo dispuesto en:

Ley 43 de 1990, por la cual se reglamenta la profesión del contador público, que en el artículo 10º, indica: *"De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.*

Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Código Disciplinario Único expedido mediante la Ley 734 de 2002, en el Libro II, Parte Especial, en el numeral 52 del artículo 48, describe como Falta Gravísima *"No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz"*. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

En primer lugar, en atención a lo dispuesto en el Art. 354 de la Constitución Nacional, corresponde a la Contaduría General de la Nación-CGN, la función de regular y reglamentar las disposiciones en materia de información contable pública que deben ser aplicadas por las entidades del sector estatal, a fin de que tal información cumpla con los requisitos de calidad exigidos en su obtención y presentación.

En virtud de lo anterior, la CGN adoptó mediante Resolución 354 de 2007 el Régimen de Contabilidad Pública, conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el manual de procedimientos y la doctrina contable pública, cuerpo normativo de obligatorio cumplimiento por parte de todas las entidades públicas. Así mismo, en materia de desempeño de los funcionarios responsables, es de atender tanto lo dispuesto en la Ley 734 de 2002, en materia de desempeño de los funcionarios públicos, como en la Ley 43 de 1990 sobre el ejercicio profesional de los Contadores Públicos.

En razón de lo anterior, en los casos en que un ente público deje de aplicar las disposiciones del manual de procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, situación que puede generar la presentación de información contable pública no ajustada a los requisitos de calidad exigidos en la obtención y presentación de dicha información, es un hecho que bien puede ser objeto de glosas en el Informe de la Contraloría General de la República, quien es el organismo competente para realizar el control de la información contable presentada por las entidades del sector estatal.

De otra parte, en lo relacionado con la conducta de los funcionarios responsables de la anterior situación, es un hecho que también puede ser objeto de investigación disciplinaria y fijación de sanciones a que haya lugar, por parte de los entes competentes, como son la Procuraduría General de la Nación y la Junta Central de Contadores, según se relacione con incumplimiento de la normatividad consagrada en la Ley 734 de 2002, en materia de desempeño de los funcionarios públicos, como en la Ley 43 de 1990 en materia de ejercicio profesional de los Contadores Públicos.

I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 201012-149826 del 04-01-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1.	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de aplicar el Régimen de Contabilidad Pública en la Corporación Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica "Proimágenes en movimiento"

Doctora
CLAUDIA TRIANA DE VARGAS
Directora
Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica-Proimágenes Colombia
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-149826 mediante la cual consulta acerca del reconocimiento contable de los recursos recibidos a través del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico-FDC y respecto a la causación de los gastos por contratos reguladores de estímulos cinematográficos. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 establece que "*El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores (...) 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En ese sentido, el Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica-Proimágenes Colombia, no está sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, por lo cual este Despacho se abstiene de dar respuesta a los demás temas consultados en su comunicación.

CONCEPTO 20112-151507 del 28-02-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1.	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública la Empresa Mixta Municipal de Servicios Públicos EMS S.A. E.S.P

Doctor
JHON JAIRO VILLA RAMÍREZ
Gerente General
Empresa Mixta Municipal de Servicios Públicos EMS S.A. E.S.P.
Salamina - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151507 remitida a esta entidad por el doctor Luís Fernando Villota Quiñones Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con el fin de atender los puntos 3 y 4, en los cuales solicitan información relacionada con:

- 3) El plan de cuentas que debe implementar este tipo de empresa ¿debe ser público o privado?
- 4) De ser positiva la anterior pregunta, ¿a qué entidades se deben reportar los informes contables?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Empresa Mixta Municipal de Servicios Públicos EMS S.A. E.S.P. fue creada mediante el Acuerdo No. 005 de 21 de noviembre de 2005, *"Por medio del cual se autoriza al Alcalde Municipal de Salamina Caldas, para la constitución de una Empresa de Servicios Públicos Mixta"* dicha empresa se conforma como una empresa de economía mixta de servicios públicos domiciliarios, con una participación del 51% del Municipio como una S. A. , para atender la prestación de los servicios públicos domiciliarios de aseo, acueducto, alcantarillado, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía rural en cualquier lugar del país o en el exterior.

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

El ámbito de aplicación de dicho régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales, y las mixtas en las que la

participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

De conformidad con la Resolución 354 de 2007, la Empresa Mixta Municipal de Servicios Públicos EMS S.A. está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública-RCP debido a que la participación directa del Municipio es superior al cincuenta por ciento (50%) en su capital social. En consecuencia, al implementar su sistema contable debe adoptar el Régimen de Contabilidad Pública aprobado mediante Resolución 354 de 2007, el cual puede ser consultado en la página web de la CGN www.contaduria.gov.co

Así mismo, mediante la Resolución No. 375 de 2007 la Contaduría General de la Nación definió a las entidades contables públicas, incluidas en el ámbito de aplicación del RCP, la obligación de reportar información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral para los cortes del 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año.

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

En consecuencia, la Empresa debe adoptar el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública que aplica a las entidades contables públicas al implementar su sistema contable y la información contable generada debe presentarse en los reportes determinados para el efecto por la Contaduría General de la Nación en los plazos ya señalados.

CONCEPTO 20113-152476 del 30-03-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Administración Cooperativa de entidades de Salud de Caldas y Quindío-CODESCA
2	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	1475 Deudas de difícil cobro
		1.2	5304 Provisión para deudores Normas técnicas relativas a los activos / Deudores

	Subtema	1.1.1	Tratamiento contable de la cartera vencida a más de 360 días, por parte de la Administración Cooperativa de Entidades de Salud de Caldas y Quindío, COODESCA

Doctora
 LUZ MIRELLA GÓMEZ GIRALDO
 Profesional Especializado
 Control Fiscal Macro
 Contraloría General de Caldas
 Manizales -Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20113-152476, en el cual hace referencia al hallazgo por parte de la Contraloría en los siguientes términos: *"COODESCA a 31 de diciembre de 2009, reporta en la contabilidad el valor de \$234.418 miles por concepto de cartera vencida a mas de 360 días. Según relación del área de cartera de la cooperativa al 9 de septiembre de 2010 la cartera superior a 360 días suma \$574.119 miles.*

No obstante lo anterior, COODESCA no incorpora en la contabilidad, la cuenta de Deudas de Difícil Recaudo, al igual que clasifica en el Balance a 31 de diciembre de 2009 la totalidad de los deudores como activo corriente, situación que no es cierta; desdibujando la realidad de algunos de los indicadores de liquidez presentados por la entidad como son el capital de trabajo, razón corriente, prueba acida entre otros".

También informa la Contraloría General de Caldas que en respuesta al hallazgo, la Cooperativa aduce que *"(...) seguirá incorporando las Deudas de difícil recaudo acorde con el Plan Unico de Cuentas del Sector Solidario, que quedará clasificado como "Vencida a más de 360 días", tal y como lo establece La Circular Básica Contable Financiera Nro. 04 de 2008, expedida por la Superintendencia de La Economía Solidaria, y atenderemos también el criterio de la circular citada: "En las cuentas por cobrar derivadas de contratos con la Nación o con Entidades Territoriales, cuando exista el respectivo **certificado de apropiación presupuestal**, se entenderá que la cuenta por cobrar esta exenta de la provisión señalada en el presente capitulo en caso de que el pago se efectúe en plazos diferentes a los inicialmente pactados".*

En lo referente a la reclasificación de las deudas vencidas a más de 360 días, la circular citada no establece su traslado al activo no corriente. Razón por la cual para efectos de presentación de los Estados Financieros con corte a diciembre 31 de 2010, haremos la reclasificación sólo por la sugerencia de la Contraloría tanto en la parte activa como pasiva; pero advirtiéndolo, que nos genera incertidumbre jurídica frente a nuestro organismo de control y vigilancia (Superintendencia de la Economía Solidaria)".

En consecuencia, solicita orientación sobre el manejo contable que se le debe dar a las deudas de difícil recaudo por parte de La Administración Cooperativa de Entidades de Salud de Caldas y Quindío, COODESCA.

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

CONSIDERACIONES

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

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de la Prudencia en los siguientes términos: "(...) *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. (...)*". (Subrayado fuera de texto)

Subsecuentemente, el párrafo 154 de la normativa contable, 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)

Seguido, el párrafo 155, señala: "*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. Igualmente el párrafo 156, define que "*El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...)*". (Subrayado fuera de texto)*

Así mismo, el párrafo 157 de la mencionada norma, en lo referente a la revelación de los deudores, prescribe: "*Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: (...); y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.*" (Subrayado fuera de texto).

En relación con la revelación en el balance general de la totalidad de los deudores como activo corriente, el párrafo 368 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que el Activo Corriente "*Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza puede realizarse o consumirse, en un*"

período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 369 señala que el Activo no Corriente "Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catalogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, como: "el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal".

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: "2- El valor castigado contra la respectiva provisión, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes".

También, describe la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), como: "el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores".

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores".

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con: "1- El valor de la provisión constituida para cubrir el riesgo de incobrabilidad".

La cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, lo describe como: "el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores".

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

La dinámica de la cuenta establece que se debita con: "1- El valor de las provisiones causadas durante el período contable". Y se acredita con: "1- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó".

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que La Administración Cooperativa de Entidades de Salud de Caldas y Quindío, COODESCA, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y por lo tanto debe aplicarlo íntegramente.

La norma contable es taxativa al expresar que los derechos que presentan riesgos de incobrabilidad de acuerdo con la insolvencia del deudor, su antigüedad y morosidad, deben reclasificarse de la cuenta deudora principal a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO.

Así mismo, se debe provisionar el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución, por lo cual, es la entidad la que define las políticas de cobro de deudores, el método que mejor le permita establecer la razonabilidad de los saldos por

dicho concepto y la que determina el valor a provisionar, teniendo en cuenta que la provisión sobre deudores se debe efectuar al menos una vez al año. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5304-PROVISION PARA DEUDORES, y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES (CR).

Ahora bien, si como resultado de las políticas de cartera de la entidad, una cuenta se considera incobrable por la insolvencia del deudor o por cualquier otro factor, en atención al principio de prudencia, la entidad puede provisionar el deudor que se encuentre reconocido en cualquiera de las cuentas de deudores objeto de provisión, sin que haya necesidad de reclasificar los saldos de la cuenta principal a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO, reconociéndose directamente la provisión afectando con un débito la subcuenta que identifica la naturaleza del derecho de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito en la subcuenta según corresponda, de la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES (CR).

En este orden de ideas, es pertinente precisar que el valor de la provisión revelada en la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES, no siempre corresponde únicamente a la cartera registrada en la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

El castigo de la cartera autorizada por la administración se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES (CR) y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, y la diferencia que se presente entre el valor del deudor y la provisión debe reconocerse en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Para clasificar los activos en partida corriente, deberá tenerse en cuenta que los mismos razonablemente pueden ser convertidos en efectivo o ser realizables en un período inferior a un año. Por lo tanto, el hecho de reclasificar un derecho a la cuenta Deudas de Dificil Recaudo, no implica que haya renunciado al cobro del derecho, al contrario, se hace aún más convertibles, en la medida que existe la posibilidad de implementar y ejecutar los mecanismos de cobro jurídicos establecidos para exigir el recaudo de la cartera, razón por la que se considera consistente que los derechos registrados como deudas de difícil recaudo se clasifiquen en partidas corrientes.

CONCEPTO 20114-153381 del 30-05-11

1	TÍTULO	1. 2.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública 3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Corporación de eventos, ferias y espectáculos de Cali "CORFECALI"
		2.1.1	Reconocimiento de los aportes iniciales para la constitución de CORFECALI

Doctora
ANA BEATRIZ SALDARRIAGA LINARES
Profesional Especializado
Contraloría General de Santiago de Cali
Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153381, en la cual solicita: "(...) dar claridad acerca del tipo de contabilidad que aplica a la Corporación de Eventos, Ferias y Espectáculos de Cali "CORFECALI", Corporación sin ánimo de lucro, de carácter mixto, y cómo debe quedar registrado su patrimonio (...)"

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 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).

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

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

El ámbito de aplicación del 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 (...)" (Subrayados fuera de texto).

Según el artículo 1º del Acuerdo 41 de 1990 expedido por el Consejo Municipal de Santiago de Cali, la Corporación de Eventos, Ferias y Espectáculos de Cali – CORFECALI es una "(...) *entidad de economía mixta, sin ánimo de lucro*" y el artículo 5º del mismo acto administrativo señala que "*El patrimonio de la Corporación estará constituido por los aportes, contribuciones y demás ingresos que a cualquier título se perciba del Estado a través de sus entidades o establecimientos; por los aportes ordinarios y extraordinarios de los accionistas* (...)"

Ahora bien, el párrafo 258 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad pública indica que "*El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables*" (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL indicando que "*Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de*

establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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.

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).

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que CORFECALI es una entidad de economía mixta, sin ánimo de lucro, de carácter no societario, sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

Los aportes iniciales para su constitución deben reconocerse en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 20117-155826 del 19-07-11

En este mismo sentido consultó

Aguas y Aseo de Subachoque S.A. E.S.P. mediante expediente 20119-157635 del 26-09-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Reporte de información financiera con criterios diferentes a los establecidos en el RCP, frente a los establecido en el modelo general de la Superintendencia de Servicios Públicos

Doctor
FREDY LEÓN HINESTROZA GALLEG0

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155826, mediante la cual consulta: *"Me gustaría saber hasta que punto la Contaduría avaló a la superintendencia de servicios públicos domiciliarios para exigir a las empresas prestadoras el cambio de la información de las NIIF".*

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El concepto 20108-146675 expedido por la Contaduría General de la Nación, del cual anexo copia, señala que *"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)”.

El mismo concepto concluye que “(...) 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”.

Ahora bien, el artículo 240 de la Ley 1450 por la cual se expide Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, especifica que “En desarrollo de los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, participación, publicidad, seguridad jurídica e igualdad, el Gobierno Nacional establecerá un sistema de coordinación institucional que persiga el logro de los objetivos de la Ley 1314 de 2009 de expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial.

El desarrollo de este sistema tendrá en cuenta los roles de cada una de las autoridades que participen en la creación de normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información según el esquema fijado en las Leyes 298 de 1996 y 1314 de 2009 que distingue entre autoridades de regulación, supervisión y normalización técnica.

En concordancia con el artículo 16 de la Ley 1314 de 2009, las entidades que hayan adelantado o estén adelantando procesos de convergencia con normas internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información no podrán exigir su aplicación hasta tanto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública las revise, para asegurar su concordancia con las normas expedidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo a las que hace referencia la Ley 1314 de 2009”.

CONCLUSIÓN

Las normas de contabilidad pública, expedidas por la Contaduría General de la Nación, entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se encuentran en permanente evolución y estudio para acercarlas a las normas internacionales de contabilidad e información financiera. El Régimen de Contabilidad Pública es de obligatoria aplicación, a nivel de documento fuente, por parte de todas las entidades públicas, entre las que se incluyen las empresas de servicios públicos domiciliarios con participación estatal igual o superior al 50% de su capital.

Ahora bien, si un organismo de supervisión como lo es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios o si una Comisión de Regulación sectorial exigen el reporte de información en cumplimiento de criterios diferentes a los establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, la

empresa de servicios públicos domiciliarios debe consultar a dicha entidad acerca de los formatos, normas y demás aspectos que deban observarse para tales propósitos, lo cual no implica un aval o aceptación técnica por parte de la Contaduría General de la Nación a la cual se debe continuar reportando la información contable pública en aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20118-156677 del 19-08-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en Movilidad Futura S.A.S – Sociedad Estratégica de Transporte Público de Pasajeros de Popayán (SEPT)

Doctor
VICTOR ROSERO BUSTAMANTE
Gerente
Movilidad Futura S.A.S
Sociedad Estratégica de Transporte Público de Pasajeros de Popayán (SEPT)
Popayán - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20118-156677, en la cual consulta:

"1. Cuál es el PLAN UNICO DE CUENTAS a utiliza por parte de la Sociedad Estratégica de Transporte Público de Pasajeros de Popayán (SEPT) Movilidad Futura SAS, como instrumento para el reconocimiento y revelación de la situación financiera, económica, social y ambiental, teniendo como base que fue creada como una Sociedad Anónima Simplificada, pero su fuente de financiamiento está constituida por recursos públicos de la Nación y del Municipio de Popayán.

2. En consonancia con lo antes expuesto, informar las Entidades de control a quien debe rendir la Sociedad Estratégica de Transporte Público de Pasajeros de Popayán (SEPT) MOVILIDAD FUTURA SAS, la información generada en desarrollo de su actividad económica"

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

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

Sistema Integral de Transporte Masivo propuesto, así como el cronograma y los organismos de ejecución. (...)".

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 336 de 1996 establece que *"El transporte gozará de la especial protección estatal y estará sometido a las condiciones y beneficios establecidos por las disposiciones reguladoras de la materia, las que se incluirán en el plan nacional de desarrollo, y como servicio público continuará bajo la dirección, regulación y control del Estado, sin perjuicio de que su prestación pueda serle encomendada a los particulares"*.

El Documento Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) 3602 de 2009 presenta el proyecto *"Sistema Estratégico de Transporte Público de Pasajeros para la Ciudad de Popayán"* y el cual tiene como objetivo desarrollar un sistema de transporte y que resulte una movilidad adecuada para la ciudad. El proyecto se enmarca dentro del Programa Nacional de Transporte Urbano establecido en el Documento Conpes 3167 de 2002 y responde a la necesidad de establecer un sistema que estructure el ordenamiento de la ciudad y permita un mejor planeamiento de la misma".

De otra parte, el artículo 354 de la Constitución Política, le asigna al Contador General de la Nación la función de *"determinar las normas contables que deben regir en el país"*. (Subrayado fuera de texto).

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, 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 las funciones de la Contaduría General de la Nación, a saber:

- "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; (...)*
- g) Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas y los requisitos que éstos deben cumplir (...)"*(Subrayado fuera de texto).

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 artículo 5º de la citada Resolución 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)

Ahora bien, el párrafo 17 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad señala que *"El Sector Público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, fines estatales, operación, creación, transformación y liquidación. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad"* y el párrafo 18 indica que *"Las funciones de cometido estatal están relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos; la redistribución de la renta y la riqueza; la salvaguarda de los derechos individuales, colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia, el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; la coordinación, regulación y participación en la actividad económica; todo ello para la búsqueda del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional"* (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Los sistemas de transporte masivo se constituyen en vehículos por los cuales el Estado lleva a cabo su cometido señalado en la Constitución y la Ley, específicamente políticas económicas y sociales encaminadas a mejorar la movilidad de los ciudadanos y la productividad del país.

En ese sentido, las empresas constituidas con el objeto de desarrollar la infraestructura a que se refieren los sistemas de transporte masivo, hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y como tal están obligadas a reportar información contable a la Contaduría General de la Nación.

Para tales efectos, la entidad debe remitir a la Contaduría General de la Nación sus estatutos de creación con el objeto de analizar la composición de su capital y asignarle el código institucional para que los saldos que conforman sus estados contables se incorporen en el Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), que conforma la bodega de datos de información contable pública, base para la consolidación del Balance General de la Nación y del Sector Público, una de las competencias que le corresponden constitucional y legalmente a Contador General de la Nación.

CONCEPTO 20118-157065 del 02-09-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Revelación de información contable de FOMAG a partir del proceso de homologación técnica

Doctor
JUAN MAURICIO PALACIOS MURILLO
Director de Contabilidad
Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio - FOMAG
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente 20118-157065, mediante la cual solicita concepto a la Contaduría General de la Nación –CGN, en relación con la aplicación por parte del FOMAG, de lo dispuesto en los numerales 44 al 62 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 44 del procedimiento antes referenciado establece en materia de la aplicación contable para 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."*

Señala este numeral que el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio está constituido como fondo de reserva. Establece que 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.

En materia de reconocimiento y revelación, y previo cumplimiento de las condiciones antes reseñadas, el procedimiento contable prescribe: *"El valor del cálculo actuarial debe actualizarse en la contabilidad de los fondos de reservas, por lo menos al cierre del período contable. El cálculo actuarial se reconoce y revela en forma separada, teniendo en cuenta que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado; además de que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden."* (Subrayado fuera de texto).

El mismo procedimiento contable establece en el numeral 61: *"Las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida deben llevar la contabilidad de cada uno de los fondos de reservas establecidos, atendiendo la clase de riesgos asumidos, y reportar a la Contaduría General de la Nación la información contable de cada uno de ellos, independiente a la de la entidad administradora, efectuando la homologación respectiva al Régimen de Contabilidad Pública."* (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la revelación del cálculo actuarial se señala: *"En la contabilidad de los fondos de reservas, las entidades administradoras realizan la revelación del cálculo actuarial por pensiones actuales, futuras y cuotas partes de pensiones, que corresponda a la proyección de pagos en un período de diez (10) años, afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES."*

Asimismo, la entidad administradora del régimen de prima media con prestación definida registra en las Cuentas de Orden de los fondos de reserva, el valor del cálculo actuarial por pensiones actuales, futuras y cuotas partes de pensiones correspondiente a la proyección de pagos del año once (11) en adelante, debitando la subcuenta 990509-Obligaciones potenciales, de la cuenta

9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (Db) y acreditando la subcuenta 912105-Cálculo actuarial de los fondos de reservas pensionales, de la cuenta 9121-OBLIGACIONES POTENCIALES."

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-pensiones actuales por amortizar (Db), 272012-Asegurador-futuras pensiones por amortizar (Db) y 272014- Asegurador-cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Con respecto a los ingresos percibidos por la entidad administradora, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 45-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES "*En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos recibidos por los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida para garantizar el pago del pasivo pensional a su cargo, los gastos de administración y la constitución de las reservas, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes.*" Así mismo, la cuenta 4501-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES: "*Representa el valor de los aportes de los afiliados y empleadores al Sistema General de Pensiones.*"

CONCLUSIÓN

Atendiendo la normatividad vigente, y lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, corresponde a FOMAG reconocer y revelar el cálculo actuarial a su cargo. Dicho cálculo debe observar la metodología soportada en los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente.

Dadas las anteriores condiciones, el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado y el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden. De igual manera se revela en los conceptos habilitados para tal efecto, la amortización del cálculo actuarial así como el recaudo de los ingresos por concepto de la administración de pensiones. Esta información debe revelarse a partir de un proceso de homologación técnica, consistente en reportar toda la información contable en los códigos contemplados en el Catálogo General de Cuentas que hace parte integral del Manual de Procedimientos, observando previamente el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, a que se refieren las Resoluciones 354 y 356 de 2007.

CONCEPTO 20117-156357 del 02-09-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en el Centro de Diagnóstico Automotordel Valle Ltda

Doctor
GILBERTO ALZATE OSORIO
Jefe Departamento de Contabilidad
Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156357, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

"(...) con respecto a la información financiera de que trata la resolución 002887 de julio 13 de 2011 en el siguiente sentido

El artículo segundo de la resolución que habla sobre la información Contable y Financiera a presentar por las entidades sujetas a supervisión, menciona que la información debe ser comparativa con el ejercicio inmediatamente anterior y debidamente certificada y dictaminada según (código de comercio, ley 222 de 1995 y decreto 2649 de 1993) que es la norma que deben cumplir los comerciantes regidos por el derecho privado.

El Centro de Diagnostico Automotor del Valle es una sociedad de economía mixta de segundo grado con capital estatal superior al 50.0%, es una empresa que reporta por obligación la información financiera en forma trimestral a la contaduría general de la nación en los formatos CGN mediante un sistema CHIP habilitado por la CONTADURIA GENERAL DE LA NACIÓN PARA TAL CASO Y TIENE UNA CODIFICACIÓN DE REPORTE ASIGNADA POR EL ENTE RECTOR (Contaduría General de la Nación) EN MATERIA CONTABLE DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Como debe realizar el Centro de Diagnostico Automotor dicha información si esta aplicando LA CONTABILIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS, es decir el CDVA esta aplicando EL SISTEMA GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA y el reporte que requiere la SUPERTANSPORTE es mediante un sistema diferente "

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

CONSIDERACIONES

En virtud de la competencia constitucional y legal que le asiste a la Superintendencia de Puertos y Transporte, los artículos 1 y 2 de la Resolución 002887 de julio 13 de 2011, por la cual se definen los parámetros de la información contable y financiera, que deben presentar los entes vigilados, establece: "1. Todas las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con la Ley estén sujetas a la vigilancia, inspección y control por parte de la Superintendencia de Puertos y Transporte-Supertransporte, están obligadas a presentar la información contable y financiera, por cada ejercicio económico, y en las fechas, forma y medios (...) 2. La información Contable y Financiera de cada vigencia fiscal, que deben reportar los sujetos de supervisión, corresponde al corte del ejercicio económico a 31 de diciembre de cada año (...)"

Por su parte, el artículo 354 de la Constitución Política, señala que Contador General de la Nación "(...) 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 (...)", entre otras funciones. (Subrayado fuera de texto).

La Ley 298 de 1996 señala en su artículo 4º, entre otras funciones de la Contaduría General de la Nación, *"Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país para todo el sector público (...)"*

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.

En relación con los aspectos formales con respecto a los estados contables certificados, el párrafo 361 del Plan General de Contabilidad Pública –PGCP- establece que *"Los estados, informes y reportes contables al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación".* (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 5º del Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos señala que la certificación *"Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la 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 (...)"* y el numeral 6º del mismo texto normativo indica que *"Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión "Ver certificación anexa". Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador. (...) Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa".* (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la disponibilidad de la certificación de los estados contables en las entidades contables públicas el numeral 7º del mismo procedimiento *"El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal".* (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la información comparativa, el párrafo 365 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios, y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior."* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda. se encuentra dentro del ámbito de aplicación del RGCP, el cual debe ser aplicado a nivel de

documento fuente para reconocer y revelar su información financiera, económica, social y ambiental.

En tal sentido, la entidad debe enviar sus reportes contables a la Contaduría General de la Nación dentro de los plazos y parámetros establecidos de acuerdo con el procedimiento para el diligenciamiento y envío de los reportes contables, publicar los estados contables básicos junto con la certificación correspondiente sin perjuicio de la periodicidad en que sean elaborados.

Lo anterior, sin perjuicio de los informes financieros que en ejercicio de las competencias de los organismos de inspección, vigilancia y control sean solicitados por las Superintendencias, los cuales podrán derivarse de la Información Contable pública preparada con base al Régimen de Contabilidad Pública.

En ese sentido, el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda., debe tomar las decisiones a que haya lugar, basado en sus políticas, funciones y normas aplicables al respectivo caso, con el fin de reportar información con las características y requisitos establecidos por la Resolución 002887 de julio 13 de 2011, de la Superintendencia de Puertos y Transporte, entidad a la cual debe acudir para efectos de solucionar las inquietudes que pueda tener respecto a la información específica solicitada por tal entidad.

CONCEPTO 20119-157451 del 19-10-11			
1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	El Fondo Nacional del Tabaco excluido del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Doctora
RAQUEL SOLANO CALA
Contadora
Fondo Nacional Tabacalero
Federación Nacional de Productos del Tabaco
San Gil - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157451, en la cual solicita concepto sobre la pertinencia de provisionar unas cuentas por cobrar originadas en convenios de administración suscritos en el año 2004, con la Asociación de cultivadores de Tabaco del Centro oriente del Huila - ASTACOH y la Asociación de cultivadores de Tabaco de Rivera - ACTARI, los cuales culminaron el año 2007, sin que hasta la fecha, estas entidades hayan restituido el saldo a favor del Fondo, de acuerdo con lo acordado en los convenios.

Agrega el Fondo, que desde el momento en que se suscribieron los convenios, las deudas se registraron en la cuenta 1470 – Otros deudores y teniendo en cuenta que las asociaciones antes mencionadas no habían cumplido en diciembre 31 de 2007, constituyó la provisión de forma gradual hasta diciembre de 2008. En ese momento estos valores estaban reclasificados a cuentas de difícil cobro. Estas provisiones las constituyó afectando la cuenta 1480 contra el gasto.

Así mismo, el Fondo menciona en su solicitud que su objeto misional está básicamente definido en el recaudo de los recursos por cuota de fomento, cuyo destino exclusivo es realizar programas de inversión e investigación para el apoyo de proyectos relacionados con el cultivo de tabaco, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 534 de 1999.

En complemento, el Fondo Nacional del Tabaco informa que en auditoría gubernamental de la vigencia 2010 la Contraloría determinó un hallazgo en los siguientes términos: *"El Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 ... señala en las Normas Técnicas Relativas a los Activos que el reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto pero los Deudores que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión y en el caso que el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el Patrimonio"*. Así mismo, afirma que las gestiones de cobro realizadas por el Fondo para su recuperación, no han sido efectivas.

Por lo tanto pregunta:

- ¿La cuenta por cobrar 1470 no debió provisionarse?
- Si no debió provisionarse, ¿ahora debe reversarse la provisión?
- Al pasar la deuda a investigación por presunto daño fiscal, ¿debe registrarse en cuentas de orden y si es así con qué soporte puede dar de baja esa cuenta por cobrar del balance para poderla trasladar?

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta cabe resaltar que el Fondo Nacional del Tabaco 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 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, (...), 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, procedo a responder su consulta con base en lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública que es de obligatorio cumplimiento para las Entidades Contables Públicas - ECP en los siguientes términos:

En referencia al registro de los deudores, su provisión y castigo, el Régimen de Contabilidad Pública, en los párrafos 104, 117, 120, 152, 156 y 311 del Plan General de Contabilidad Pública establece:

En relación con las características cualitativas de la información contable pública: *"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."*

Respecto de los 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. (...).*"

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

En cuanto a las Normas Técnicas relativas a los Activos: "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".*

En lo que corresponde a las Normas Técnicas relativas a las cuentas de orden: 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)*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de la provisión para deudores es procedente bajo el contexto regulatorio aplicable a entidades contables públicas no pertenecientes al gobierno general o a entidades del gobierno general en relación con derechos asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, siempre y cuando se cumplan las condiciones sobre improbabilidad de recuperación y transcurso del tiempo sin resultados, caso en el cual debe afectarse el gasto y no el patrimonio.

Por otra parte, en relación con el retiro de las sumas adeudas por las dos asociaciones de cultivadores de tabaco, dado que el Fondo Nacional del Tabaco no es una entidad contable pública obligada a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, es pertinente que defina sus propias políticas contables alineadas con la regulación que le corresponda aplicar, para determinar el tratamiento contable del régimen de provisión, castigo de cartera perdida y control de la misma.

CONCEPTO 201110-158504 del 03-11-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Competencia reguladora sobre Empresas Industriales y comerciales del Estado

Doctora
MÓNICA SANDOVAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158504, mediante la cual consulta: *"Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público aplican a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado EICE? (...) si no aplica... porque?, estas utilizan el PGCP??? Y se rigen de acuerdo a las normatividades de la CGN"*

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El concepto 20108-146675 expedido por la Contaduría General de la Nación, del cual anexo copia, señala que *"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)".*

El mismo concepto concluye que *"(...) 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".*

Ahora bien, el artículo 240 de la Ley 1450 por la cual se expide Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, especifica que *"En desarrollo de los principios de transparencia, eficiencia, eficacia, participación, publicidad, seguridad jurídica e igualdad, el Gobierno Nacional establecerá un sistema de coordinación institucional que persiga el logro de los objetivos de la Ley 1314*

de 2009 de expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial.

El desarrollo de este sistema tendrá en cuenta los roles de cada una de las autoridades que participen en la creación de normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información según el esquema fijado en las Leyes 298 de 1996 y 1314 de 2009 que distingue entre autoridades de regulación, supervisión y normalización técnica.

En concordancia con el artículo 16 de la Ley 1314 de 2009, las entidades que hayan adelantado o estén adelantando procesos de convergencia con normas internacionales de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información no podrán exigir su aplicación hasta tanto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública las revise, para asegurar su concordancia con las normas expedidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo a las que hace referencia la Ley 1314 de 2009”.

CONCLUSIÓN

Las normas de contabilidad pública, expedidas por la Contaduría General de la Nación, entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se encuentran en permanente evolución y estudio para acercarlas a las normas internacionales de contabilidad e información financiera. El Régimen de Contabilidad Pública es de obligatoria aplicación, a nivel de documento fuente, por parte de todas las entidades públicas, entre las que se incluyen las Empresas Industriales y Comerciales del Estado que pertenecen a diferentes sectores como los de servicios públicos domiciliarios, siempre que la participación estatal igual o superior al 50% de su capital.

Ahora bien, si un organismo de supervisión como lo es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios o si una Comisión de Regulación sectorial exigen el reporte de información en cumplimiento de criterios diferentes a los establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, la empresa de servicios públicos domiciliarios debe consultar a dicha entidad acerca de los formatos, normas y demás aspectos que deban observarse para tales propósitos, lo cual no implica un aval o aceptación técnica por parte de la Contaduría General de la Nación a la cual se debe continuar reportando la información contable pública en aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 201111-159509 del 20-12-11

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Obligatoria aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por parte La Cimarrona E.S.P. y competencia reguladora sobre Empresas Industriales y Comerciales del Estado

Doctor
OMAR ALBERTO ALZATE CASTAÑEDA

Gerente General
La Cimarrona E.S.P.
El Carmen de Viboral - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111 - 159509 en la que solicita concepto sobre la decisión de la entidad en el sentido de implementar el Plan de Cuentas de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, teniendo en cuenta el tipo de informes que solicita esa entidad y para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación, homologar las cuentas al Catálogo General de Cuentas, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública. Así mismo, solicita evaluar la viabilidad de crear una subcuenta en la cuenta de provisiones, tanto en el pasivo como en el gasto, con el fin de registrar la provisión a que están obligados por lineamientos de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por concepto de cierre, clausura y post-clausura del relleno sanitario, considerando que su monto supera el 5% del total de la cuenta.

Al respecto, atendemos su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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. (Subrayado fuera de texto)

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

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

Por su parte, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública –RCP en los párrafos 67 y 68 define:

"4. Normalización y Regulación de la Contabilidad Pública

67. El Régimen de Contabilidad Pública es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia.

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. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la creación de la subcuenta en las cuentas de los grupos 27-PASIVOS ESTIMADOS y 53-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES, para el registro de la provisión por concepto de cierre, clausura y post-clausura del relleno sanitario a que están obligados por lineamientos de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, considerando que su monto supera el 5% del total de la cuenta y por esta razón solicita que se evalúe la pertinencia de crearla, es preciso mencionar que el inciso 2 del numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas "Otros". (...)"*.

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que *"Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

Agregado a lo anterior, el concepto 20117-155826, del 19 de julio de 2011, expedido por la Contaduría General de la Nación, en el cual se refiere en otros temas a la competencia reguladora sobre las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios de naturaleza pública, frente a lo establecido en el modelo general de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para efectos de la presentación de información contable y el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, señala en su conclusión: *"El Régimen de Contabilidad Pública es de obligatoria aplicación, a nivel de documento fuente, por parte de todas las entidades públicas, entre las que se incluyen las empresas de servicios públicos domiciliarios con participación estatal igual o superior al 50% de su capital."*

Ahora bien, si un organismo de supervisión como lo es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios o si una Comisión de Regulación sectorial exigen el reporte de información en cumplimiento de criterios diferentes a los establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, la empresa de servicios públicos domiciliarios debe consultar a dicha entidad acerca de los formatos, normas y demás aspectos que deban observarse para tales propósitos, lo cual no implica un aval o aceptación técnica por parte de la Contaduría General de la Nación a la cual se debe continuar reportando la información contable pública en aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

Así mismo, conforme a lo expresado en la conclusión del concepto 20117-155826 expedido por la Contaduría General de la Nación y mencionado en las consideraciones"(...). *El Régimen de Contabilidad Pública es de obligatoria aplicación, a nivel de documento fuente, por parte de todas las entidades públicas, entre las que se incluyen las empresas de servicios públicos domiciliarios con participación estatal igual o superior al 50% de su capital."*

Ahora bien, si un organismo de supervisión como lo es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios o si una Comisión de Regulación sectorial exigen el reporte de información en cumplimiento de criterios diferentes a los establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, la empresa de servicios públicos domiciliarios debe consultar a dicha entidad acerca de los formatos, normas y demás aspectos que deban observarse para tales propósitos, lo cual no implica un aval o aceptación técnica por parte de la Contaduría General de la Nación a la cual se debe continuar reportando la información contable pública en aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública."

De otra parte, no es factible crear la subcuenta en las cuentas, de los grupos 27-PASIVOS ESTIMADOS y 53-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES, para el registro de la provisión por concepto de cierre, clausura y post-clausura del relleno sanitario. En consecuencia, si en esta subcuenta se encuentran registrados otros conceptos de provisión, la entidad contable pública debe habilitar códigos auxiliares por cada concepto, para el control de estas sumas a partir del 7º dígito de la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas, de la cuenta 2790-Provisiones diversas, y como el valor de esta subcuenta supera el 5% del total de la cuenta, debe revelar en las notas a los estados contables la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento del contenido y propósito de estas provisiones.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

II. MARCO CONCEPTUAL

1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

1.1. ENTORNO GENERAL: Sobre el particular, durante la vigencia 2011 no se expidió doctrina

1.2. ENTORNO JURÍDICO: Sobre el particular, durante la vigencia 2011 no se expidió doctrina

1.3. ENTORNO ECONÓMICO

CONCEPTO 20116-155500 del 12-07-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano / Entorno Económico
	Subtema	1.1.1	Impacto en la política contable cuando una entidad de Gobierno General se transforma en Empresa Pública

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 20116-155500, en la cual consulta ¿Cuáles serían las consecuencias que se producirían desde el punto de vista de la normatividad contable, por la modificación de la naturaleza jurídica del Instituto Nacional de Concesiones – INCO, al pasar de ser un Establecimiento Público a una empresa Industrial y Comercial del estado?

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP al determinar la caracterización del sector público colombiano y en particular el entorno económico, establece lo siguiente:

"22. Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.

23. Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o

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

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."

Dicha caracterización del entorno y la finalidad de cada uno de estos grupos de entidades da origen a que en la aplicación de algunos criterios contables se permita a las entidades del Gobierno General unos tratamientos que difieren de los que aplican las Empresas Públicas. Al revisar las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, se encuentra que en los siguientes párrafos se prescribe un tratamiento diferencial.

"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. (...)

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. (...)

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. (...)

172. El valor de los semovientes y de las plantaciones agrícolas se amortizará durante el lapso que se considere como ciclo productivo, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico. El reconocimiento de la amortización en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los semovientes y plantaciones agrícolas asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto. (...)

173. 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. (...)

197. Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (...)

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. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. (...)

200. Los bienes adquiridos en leasing financiero son objeto de depreciación para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. En las entidades contables públicas del gobierno general, la depreciación de los bienes adquiridos en leasing financiero afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo o gasto. (...)

201. Para los bienes recibidos en dación de pago deben reconocerse provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio. (...)

248. 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. (...)

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

258. 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).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que, desde la perspectiva de la normatividad contable vigente, cuando una entidad de Gobierno General se transforma en una Empresa Pública debe modificar su política contable para el reconocimiento de ciertos hechos económicos que van a tener impacto principalmente el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, toda vez que deberá reconocer como gasto o como costo todas las provisiones, agotamientos, depreciaciones y amortizaciones. Adicionalmente, no podrá incorporar en el patrimonio propio los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación.

Además de lo anterior, se pueden presentar otras diferencias que solamente se podrían identificar en la medida que se conozcan las condiciones asignadas en el acto administrativo de creación, en aspectos tales a la composición patrimonial y las funciones u operaciones que se le autorice realizar.

CONCEPTO 20118-157165 del 28-09-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano / Entorno Económico
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que INVEMAR como entidad de gobierno general sea clasificada como empresa

Doctor
FRANCISCO ARMANDO ARIAS ISAZA
Director General
Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras - INVEMAR
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157165, en la cual solicita concepto sobre la clasificación de INVEMAR, de acuerdo con su función económica, como Empresa Pública en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública - RCP.

Para este propósito, el Instituto menciona entre otras situaciones que *"... es una corporación civil..., sin ánimo de lucro, sometida a normas del derecho privado... y cuenta con personería jurídica..."* (sic); además entre sus miembros aportantes y que forman parte de la Asamblea General *"... existen empresas privadas"*, (sic), como son las Universidades Jorge Tadeo Lozano y Justus Liebig (Alemania); así mismo, representa en un cuadro, que el presupuesto anual de INVEMAR está constituido porcentualmente por aportes de la Nación (Ministerio de Ambiente, Vivienda y desarrollo Territorial) que son menos del 30% de total los recursos recibidos por la entidad, y la diferencia en aportes de otras fuentes diferentes al Ministerio, dentro de las cuales se cuentan 7 entidades públicas interesadas en la investigación y dos entidades privadas. Finalmente que el Instituto *"...generó recursos propios por venta de Servicios Científicos cercanos a los dos mil millones de pesos"* (sic).

Concluye en su consulta la Corporación: *"... es claro que para la operación y funcionamiento del INVEMAR, los recursos transferidos por la Nación no alcanzan la tercera parte del total de los recursos institucionales, por lo cual el Instituto debe gestionar recursos adicionales ante diferentes fuentes, utilizando como mecanismos de gestión la venta de servicios, concurso de recursos para proyectos de investigación y un adecuado manejo de Recursos Propios"* (sic).

En complemento, para facilitar el análisis de la solicitud, el INVEMAR adjunta una copia de los Estatutos protocolizados mediante Escritura Pública 1457 del 23 de septiembre de 2005.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en el capítulo V relativo a la Función Administrativa, establece: **Artículo 209.** *"La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones."*

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. (...).

ARTICULO 210. *Las entidades del orden nacional descentralizadas por servicios sólo pueden ser creadas por ley o por autorización de ésta, con fundamento en los principios que orientan la actividad administrativa."* (Subrayado fuera de texto)

Se concluye que la función administrativa del Estado está al servicio de los intereses generales y se desarrolla mediante la descentralización de funciones, para lo cual las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de las funciones del Estado.

De otro lado, por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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 Decreto 393 de 1991, por el cual se dictan normas sobre asociación para actividades científicas y tecnológicas, y otros temas más, en su artículo 1, establece: "MODALIDADES DE ASOCIACION. Para adelantar actividades científicas y tecnológicas proyectos de investigación y creación de tecnologías, la Nación y sus entidades descentralizadas podrán asociarse con los particulares bajo dos modalidades:

1. Mediante la creación y organización de sociedades civiles y comerciales y personas jurídicas sin ánimo de lucro como corporaciones y fundaciones.
2. Mediante la celebración de convenios especiales de cooperación. (Subrayado fuera de texto)

Artículo 2. PROPOSITOS DE LA ASOCIACION. Bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo anterior, la asociación podrá tener entre otros, los siguientes propósitos.

- a) Adelantar proyectos de investigación científica.
- b) Apoyar la creación, el fomento, el desarrollo y el financiamiento de empresas que incorporen innovaciones científicas o tecnológicas aplicables a la producción nacional, al manejo del medio ambiente o al aprovechamiento de los recursos naturales.
- c) Organizar centros científicos y tecnológicos, parques tecnológicos, e incubadoras de empresas.

Artículo 3º. AUTORIZACION 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 de 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.(...)

Artículo 5. REGIMEN LEGAL APLICABLE. Las sociedades civiles y comerciales y las personas jurídicas sin ánimo de lucro como corporaciones y fundaciones, que se creen u organicen o en las cuales se participe con base en la autorización de que tratan los artículos precedentes, se regirán por las normas pertinentes del Derecho Privado."(Subrayado fuera de texto)

De lo definido en el Decreto 393 de 1991 se puede colegir que la realización de actividades científicas y tecnológicas, proyectos de investigación y creación de tecnologías se pueden adelantar mediante una modalidad de asociación, como es la creación y organización de sociedades civiles y comerciales y personas jurídicas sin ánimo de lucro a manera de Corporaciones, las cuales serán regidas por el derecho privado.

Ahora, la Ley 99 de 1993, se refirió en su artículo 18º al INVEMAR indicando que el establecimiento público adscrito mediante Decreto 1444 de 1974 al Fondo Colombiano de Investigaciones Científicas y Proyectos Especiales Francisco José de Caldas, COLCIENCIAS "se reorganizará como una Corporación sin ánimo de lucro, de acuerdo a los términos establecidos por la Ley 29 de 1990 y el Decreto 393 de 1991, vinculada al Ministerio del Medio Ambiente, con autonomía administrativa,

personería jurídica y patrimonio propio. (...). El INVEMAR tendrá como encargo principal la investigación ambiental básica y aplicada de los recursos naturales renovables y el medio ambiente y los ecosistemas costeros y oceánicos de los mares adyacentes al territorio nacional. El INVEMAR emitirá conceptos técnicos sobre la conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos marinos, y prestará asesoría y apoyo científico y técnico al Ministerio, a las entidades territoriales y a las Corporaciones Autónomas Regionales. (...)

Parágrafo 1º.- *La Nación apropiará anualmente en el capítulo correspondiente al Ministerio del Medio Ambiente los recursos y transferencias necesarios para atender los gastos de funcionamiento e inversión del INVEMAR.*”(Subrayado fuera de texto).

Con base en lo establecido en la Ley 99 de 1993, se puede concluir que el INVEMAR está vinculado al Ministerio del Medio Ambiente y Desarrollo Territorial, tiene autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio. Su encargo principal es la investigación ambiental básica y aplicada de los recursos naturales renovables y el medio ambiente y los ecosistemas costeros y oceánicos de los mares adyacentes al territorio nacional. Así mismo, que la Nación apropia anualmente, en el capítulo correspondiente al Ministerio del Medio Ambiente, los recursos necesarios para atender los gastos de funcionamiento e inversión del INVEMAR.

También, que entre otras funciones, el INVEMAR puede emitir conceptos técnicos sobre la conservación y aprovechamiento sostenible de los recursos marinos, y presta asesoría y apoyo científico y técnico al Ministerio de Ambiente, a las entidades territoriales y a las Corporaciones Autónomas Regionales.

Por su parte, en el capítulo I del Decreto 1276 de 1994 referente a la naturaleza, objeto, funciones y domicilio, que reglamenta lo establecido en el artículo 18 de la Ley 99 de 1993, al definir al Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras "José Benito Vives de Andreis" (INVEMAR), en su Artículo 1 expresa: "... es una Corporación Civil sin ánimo de lucro, de carácter público pero sometida a las reglas del derecho privado, vinculada al Ministerio del Medio Ambiente con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio, organizada según lo dispuesto en la Ley 29 de 1990, en el Decreto 393 de 1991, y la Ley 99 de 1993."

El artículo 2 del mismo Decreto 1276 señala: "Objeto del Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras "José Benito Vives de Andreis" (INVEMAR). El Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras "José Benito Vives de Andreis" (INVEMAR) tendrá como objeto:

- a)** *Dar apoyo científico y técnico al Ministerio del Medio Ambiente, para el cumplimiento de sus funciones.*
- b)** *Realizar la investigación básica y aplicada de los recursos naturales renovables, el medio ambiente y los ecosistemas costeros y oceánicos, con énfasis en la investigación en aquellos sistemas con mayor diversidad y productividad como lagunas costeras, manglares, praderas de fanerógamas, arrecifes rocosos y coralinos, zonas de surgencia y fondos sedimentarios.*
- c)** *Emitir conceptos técnicos sobre la conservación y el aprovechamiento sostenible de los recursos marinos.*
- d)** *Colaborar con el Ministerio del Medio Ambiente, de acuerdo con sus pautas y directrices, en la promoción, creación y coordinación de una red de centros de investigación marina, en la que participen las entidades que desarrollen actividades de investigación en los litorales y los mares*

colombianos, propendiendo por el aprovechamiento racional de la capacidad científica de que dispone el país en ese campo.

e) Cumplir con los objetivos que se establezcan para el Sistema de Investigación Ambiental en el área de su competencia. (...)”

El artículo 3 del decreto antes mencionado, respecto de las funciones de la Corporación, indica: “El Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras “José Benito Vives de Andreis” (INVEMAR) en desarrollo de su objeto cumplirá [entre otras] las siguientes funciones: (...)”

5. Desarrollar actividades de coordinación con los demás institutos Científicos vinculados al Ministerio del Medio Ambiente y apoyar al IDEAM en el manejo de la información necesaria para el establecimiento de políticas, planes, programas y proyectos, así como de indicadores y modelos predictivos sobre el comportamiento de la naturaleza y sus procesos.

6. Coordinar el Sistema de Información Ambiental en los aspectos marinos y costeros, de acuerdo con las prioridades, pautas y directrices que le fije el Ministerio del Medio Ambiente y suministrar oportunamente la información que éste, el IDEAM o las Corporaciones requieran y la que se determine como necesaria para la comunidad, las instituciones y el sector productivo. (...)”

13. Llevar la representación de Colombia ante los organismos internacionales en las áreas de su competencia, previa delegación del Ministerio del Medio Ambiente. Apoyar al Ministerio para el cumplimiento de los compromisos y el desarrollo de las actividades derivadas de la participación de Colombia en los organismos internacionales en las materias de su competencia. (...)”

16. Producir de acuerdo con las pautas que le fije el Ministerio del Medio Ambiente un balance anual sobre el estado de la naturaleza y el ambiente marino y costero.

17. Prestar asesoría y apoyo científico y técnico al Ministerio, a las entidades territoriales y a las Corporaciones. (...)”

El Artículo 21, del mismo Decreto 1276, reglamenta que el Patrimonio y las Rentas del INVEMAR estarán integrados por:

“1. Las partidas y apropiaciones que se le destinen en el presupuesto nacional, las cuales figurarán en el capítulo correspondiente al sector del medio ambiente.

2. Los archivos, bibliotecas, centros de documentación, instalaciones, laboratorios y demás bienes relacionados que conforme al artículo 18 de la Ley 99 de 1993, tenía el Instituto de Investigaciones Marinas de Punta de Betín “José Benito Vives de Andreis” -INVEMAR-.

3. Los aportes que reciba de las Corporaciones, incluidos los que fije el Gobierno Nacional conforme al parágrafo 2 del artículo 18 de la Ley 99 de 1993.

4. Los aportes de los demás asociados.

5. El producto de los empréstitos internos o externos.

6. Los bienes que adquiera a cualquier título.

7. Los demás ingresos que obtenga por cualquier otro concepto.”

Se concluye que el Decreto 1276 recoge lo definido en las normas mencionadas en párrafos anteriores y que todas ellas se pueden resumir en los siguientes tres (3) párrafos, así:

El INVEMAR es una Corporación civil sin ánimo de lucro, de carácter público, sometida a las reglas del derecho privado con las características definidas en la Ley 99 de 1993.

Además, entre otras razones, el objeto de la creación y reorganización de INVEMAR es dar apoyo científico y técnico al Ministerio del Medio Ambiente, para el cumplimiento de sus funciones y colaborar con el Ministerio del Medio Ambiente, de acuerdo con sus pautas y directrices, en la promoción, creación y coordinación de una red de centros de investigación marina, propendiendo por el aprovechamiento racional de la capacidad científica de que dispone el país en ese campo.

Así mismo, dentro de las funciones del INVEMAR están la de coordinar el Sistema de Información Ambiental en los aspectos marinos y costeros, de acuerdo con las prioridades, pautas y directrices que le fije el Ministerio del Medio Ambiente y suministrar oportunamente la información que éste, el IDEAM o las Corporaciones requieran y la que se determine como necesaria para la comunidad, las instituciones y el sector productivo.

De otro lado, el contenido de las normas que rigen la denominación, naturaleza jurídica, objeto y funciones del INVEMAR, en términos generales, están contenidas en los Estatutos, en los cuales el Artículo 1, referente a la denominación y naturaleza jurídica del INVEMAR, aclara en el párrafo único, lo siguiente:

"PARÁGRAFO. El Instituto por carecer de ánimo de lucro, sus bienes no podrán ingresar al patrimonio de ninguna persona a título de distribución de utilidades y los superávit operacionales que resulten de su funcionamiento se destinarán a incrementar su patrimonio y al desarrollo de sus objetivos estatutarios". (Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, el INVEMAR por ser una Corporación sin ánimo de lucro no puede disponer de sus bienes para terceros, ni distribuir sus excedentes por cuanto estos deben ser destinados a incrementar su patrimonio y para el desarrollo de su objeto.

De otro lado, la Ley 489 de 1998 que trata de la Organización del Estado, en el Capítulo X, establece: Artículo 38 "La Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional, está integrada por los siguientes organismos y entidades:

"...2 2. Del Sector descentralizado por servicios:

e) Los institutos científicos y tecnológicos; (...)."

El artículo 39 de la citada ley, relacionado con la Integración de la Administración Pública establece que "se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano.

La Presidencia de la República, los ministerios y los departamentos administrativos, en lo nacional, son los organismos principales de la Administración.

Así mismo, los ministerios, los departamentos administrativos y las superintendencias constituyen el Sector Central de la Administración Pública Nacional. Los organismos y entidades adscritos o vinculados a un Ministerio o un Departamento Administrativo que gocen de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio o capital independiente conforman el Sector Descentralizado de la Administración Pública Nacional y cumplen sus funciones en los términos que señale la ley."

El artículo 46 de la misma Ley 489, dice: "*Los organismos y entidades descentralizados participarán en la formulación de la política, en la elaboración de los programas sectoriales y en la ejecución de los mismos, bajo la orientación de los ministerios y departamentos administrativos respectivos.*" (Subrayado fuera de texto)

De los apartes extraídos de la Ley 489 se deduce que los organismos descentralizados, que tienen a cargo el ejercicio de las actividades o funciones administrativas, forman parte de la administración pública; y participan en la formulación de la política, la elaboración de los programas por sectores y la ejecución de estos programas, bajo la orientación de la entidad de la administración central donde están adscritos o vinculados, ya sea un ministerio o un departamento administrativo.

Por su parte, el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas - MEFP 2001, en el numeral 2 relativo a la cobertura del sistema de EFP (Estadísticas de las Finanzas Públicas), menciona:

"En este capítulo se definen los conceptos de sector y unidad institucional y se utilizan dichos conceptos para definir el sector gobierno general y el sector público.

2.1 *El gobierno de un país comprende las autoridades públicas y sus organismos, que son entidades creadas mediante procesos políticos y dotadas de poder legislativo, judicial y ejecutivo en un área territorial determinada. Las principales funciones económicas de un gobierno son a) asumir la responsabilidad por la provisión de bienes y servicios a la comunidad en términos no de mercado, ya sea para consumo colectivo o individual, y b) redistribuir el ingreso y la riqueza por medio de pagos de transferencia. Otra característica del gobierno es que estas actividades deben financiarse principalmente con impuestos u otras transferencias obligatorias. (...).*

2.3 *En principio, el sistema de EFP abarca todas las entidades que influyen de manera significativa en las políticas fiscales. Normalmente, la aplicación de estas políticas está a cargo de entidades que se dedican exclusivamente a las funciones económicas del gobierno, como un ministerio gubernamental. Sin embargo, además de estas entidades, la política fiscal puede ser ejecutada por empresas pertenecientes o controladas por el gobierno que realizan básicamente actividades comerciales. (...).*

2.19 *Las instituciones sin fines de lucro (ISFL) son entidades jurídicas o sociales creadas para producir o distribuir bienes y servicios, pero no pueden ser fuente de ingresos, utilidades ni otra ganancia financiera para las unidades que las establecen, controlan o financian. Las ISFL pueden dedicarse a la producción de mercado o no de mercado. En el primer caso, como ocurriría con un hospital que cobra precios de mercado o una universidad que cobra matrícula, la ISFL debe retener el excedente que genere por medio de sus actividades productivas para financiar actividades futuras o distribuirlo entre unidades institucionales distintas a las unidades que la establecieron, controlan o financian. Estas ISFL de mercado, al igual que las corporaciones y las cuasicorporaciones, integran el sector de corporaciones no financieras o el sector de corporaciones financieras. Las demás [entidades] ISFL forman parte del sector de instituciones sin fines de lucro*

que sirven a los hogares o del sector gobierno general, según cuáles sean las unidades que las controlan y aportan la mayor parte de su financiamiento."(Subrayado fuera de texto).

Además el Material supletorio 2006 del MEFP 2001 en el capítulo II relativo a las unidades institucionales, en un aparte del Panorama General contiene: "(...) Las corporaciones producen bienes y servicios para el mercado y pueden ser fuente de utilidades para sus propietarios, en tanto que las unidades gubernamentales producen principalmente bienes y servicios no de mercado. Las instituciones sin fines de lucro (ISFL) pueden dedicarse a la producción de mercado o no de mercado, pero no pueden ser fuente de utilidades para sus propietarios." (Subrayado fuera de texto).

De los párrafos precedentes se puede colegir que las instituciones sin fines de lucro (ISFL) son entidades jurídicas o sociales creadas para producir o distribuir bienes y servicios, pero no pueden ser fuente de ingresos, utilidades ni otra ganancia financiera para las unidades que las establecen, controlan o financian. Lo anterior significa que en este grupo se encuentran, las Corporaciones (ISFL) que producen bienes y servicios en condiciones no de mercado. En contraste, las corporaciones que producen bienes y servicios para el mercado, pueden ser fuente de utilidades para sus propietarios, lo que se entiende como la función de las empresas. Las principales funciones económicas de un gobierno son: a) asumir la responsabilidad por la provisión de bienes y servicios a la comunidad en términos no de mercado, ya sea para consumo colectivo o individual.

De otra parte, el Régimen de Contabilidad Pública, en el Marco Conceptual, en lo relacionado con la caracterización del entorno del sector público colombiano contiene en sus diferentes párrafos lo siguiente:

"16. 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. (...)

1. Entorno Jurídico

17. El Sector Público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, fines estatales, operación, creación, transformación y liquidación.

Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad.

18. Las funciones de cometido estatal están relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos; la redistribución de la renta y la riqueza; (...); la coordinación, regulación y participación en la actividad económica; todo ello para la búsqueda del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

19. En el entorno jurídico, el conjunto heterogéneo de entidades del Sector Público 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. (...)

2. Entorno Económico

22. Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.

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

24. Las Empresas Públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional.

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).

Del texto extraído del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, se desprende:

El sector público colombiano cumple con los fines y finalidades del Estado y las funciones de cometido estatal están relacionadas, entre otras aspectos, con el diseño, ejecución y administración de la política pública y la producción y provisión de bienes y servicios públicos para la búsqueda del beneficio general, el desarrollo humano, el equilibrio ambiental, el bienestar social y económico, y el interés nacional.

En el entorno jurídico, el conjunto heterogéneo de entidades del Sector Público se encuentra organizado por ramas del poder público, como la ejecutiva; por niveles Nacional o territorial y, por los sectores central y descentralizado, definidos por el ordenamiento jurídico vigente.

El entorno económico se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.

Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. 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. Estas entidades son un instrumento de política económica y se caracterizan porque poseen formas

particulares diferentes a las del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional. 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.

De otra parte, al analizar las cifras presentadas por el Instituto, relacionadas con el presupuesto de la entidad; y frente a las cifras que reposan en la Contaduría General de la Nación – CGN - tomadas del reporte realizado a través del CHIP sobre los saldos y movimientos, así como de las operaciones recíprocas para los años 2008, 2009 y 2010, se encuentra:

Presupuestales - Enviadas en oficio de consulta de INVEMAR – Cifras en millones de pesos

AÑO	TOTAL PRESUPUESTO	PRESUPUESTO DE FUENTES DIFERENTES AL MAVDT	PRESUPUESTO MAVDT
2008	26.911	19.376	7.535
2009	30.824	22.193	8.631
2010	31.386	21.342	10.044

Presupuestales y de ingresos - Reportadas a CHIP por INVEMAR - Cifras en millones de pesos

AÑO	TOTAL PRESUPUESTO EJECUTADO	TOTAL INGRESOS ESTADO DE ACTIVIDAD	TOTAL INGRESOS POR TRANSFERENCIAS	TOTAL OTROS INGRESOS
2008	4.612	10.082	7.511	2.571
2009	8.324	14.812	8.754	6.058
2010	8.064	12.012	10.027	1.986

Llaman la atención las cifras reveladas por el Instituto en la solicitud, en razón a que al comparar los ingresos ejecutados y reportados a la Contaduría a través del CHIP para los años 2008, 2009 y 2010, estos representan el 17,1%, 27% y 25,6%, respectivamente, del total presupuesto anual de INVEMAR, para los mismos años mencionados en el oficio.

Así mismo, al analizar el valor presentado como "*Presupuesto MAVDT*" para los años 2008, 2009 y 2010, frente a los ingresos relativos a las transferencias ejecutadas reportadas a la CGN, las cuales tienen origen en el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, según el informe de operaciones recíprocas, estas corresponden al 99,7%, 101.4% y 99.8 % respectivamente, sobre el total de las cifras del presupuesto. Esta situación nos permite concluir que existe una alta participación de los aportes del Ministerio de Ambiente sobre los ingresos del INVEMAR y por tanto existe un alto grado de influencia.

CONCLUSIÓN

El INVEMAR es una entidad del sector descentralizado, vinculada al Ministerio del Medio Ambiente y Desarrollo Territorial, que cumple una función administrativa del Estado en razón a que sus

funciones de cometido estatal están relacionadas principalmente con el diseño, ejecución y administración de la política pública relacionada con el equilibrio ambiental para al servicio de los intereses generales tanto del Estado como de los particulares.

El INVEMAR realiza sus funciones principales de acuerdo con las prioridades, pautas y directrices que le fije el Ministerio del Medio Ambiente. Para el cumplimiento de su gestión, la Nación apropia anualmente en el presupuesto de ese Ministerio, los recursos y transferencias necesarios para atender los gastos de funcionamiento e inversión. Por lo tanto, el Instituto en ningún caso realiza funciones económicas, ni forma parte de la política económica del Estado, características que permitirían clasificarlo como una empresa, dado que actúa en condiciones no de mercado y no puede ser fuente de utilidades para sus propietarios ni disponer de sus bienes para terceros.

De otro lado, los resultados de las cifras reveladas en la información que reposa en el CHIP revela que la participación de la Nación en los ingresos del INVEMAR, a través de las transferencias, superan el 74% de los mismos, excepto en el año en que se realizó una venta de bienes.

Así las cosas, el INVEMAR cumple funciones de gobierno general y en consecuencia no hay razón para que sea clasificada como empresa.

CONCEPTO 20119-157636 del 12-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano / Entorno Económico
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que ICBF depure derechos en cumplimiento del artículo 242 de la Ley 1450 de 2011

Doctora
ROSA MARÍA NAVARRO ORDÓÑEZ
Secretaria General
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157636, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en desarrollo de lo ordenado por el artículo 242 de la Ley 1450 de 2011, para el Saneamiento Contable de los estados financieros de la Nación.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1450 de 16 de junio de 2011, "*Por la cual se expide el Plan de Desarrollo 2010-2014*" señala en el artículo 242. "**Depuración de derechos.** Conforme a los principios que regulan la

Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, las entidades del orden nacional que tengan registrados derechos a favor del Tesoro Público podrán fenecer las obligaciones de pago registradas a cargo de las entidades del sector central de los niveles nacional y territorial, con corte a 31 diciembre de 2010, dentro del año siguiente a la promulgación de la presente ley.

Igualmente, la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público - procederá con el fenecimiento de las obligaciones de pago en virtud de créditos de presupuesto y/o acuerdos de pago suscritos con entidades estatales deudoras, una vez se verifique la culminación del proceso liquidatorio de la entidad estatal deudora y que el mismo haya ocurrido con anterioridad a la fecha de expedición de la presente ley.

El fenecimiento tendrá lugar cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso;*
- b) Derechos que carecen de documentos soporte idóneos a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro;*
- c) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de cobro.*

En virtud de este artículo, las entidades deudoras sólo podrán retirar las obligaciones a su cargo, una vez sea informada por la entidad acreedora respecto del fenecimiento de las mismas.

Parágrafo. La Contaduría General de la Nación fijará el procedimiento para el registro contable de las operaciones que se deriven de la aplicación de este artículo." (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública permite identificar teniendo en cuenta el entorno económico, que las entidades del 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."

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL como, "Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA: SE ACREDITA CON: "4- El valor de las obligaciones condonadas"

CONCLUSIÓN

Conforme a lo señalado por el artículo 242 de la Ley 1450 de 2011, es pertinente indicar que este artículo hace referencia en primer lugar a que las entidades del orden nacional con derechos registrados a favor del Tesoro Público podrán fenecer las obligaciones de pago registradas a cargo de las entidades del sector central de los niveles nacional y territorial y de otra parte al fenecimiento de las obligaciones de pago que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene registradas en virtud de créditos de presupuesto y/o acuerdos de pago suscritos con entidades estatales deudoras, cuando éstas últimas han culminado un proceso de liquidación.

Ahora bien, en cumplimiento de lo expresado en este mismo artículo, las entidades deudoras sólo podrán retirar las obligaciones a su cargo, una vez sea informada por la entidad acreedora respecto del fenecimiento de las mismas, caso en el cual debitará la cuenta relacionada con la obligación que pretende cancelar y acreditando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En cuanto a la segunda parte del artículo, la autorización aplica únicamente a las acreencias registradas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con entidades deudoras que han cumplido el proceso de liquidación.

De otra parte, respecto de la solicitud radicada con el No. 200811-157060 fue tramitada y remitida a esa entidad con fecha 14 de septiembre de 2011.

1.4. ENTORNO SOCIAL

CONCEPTO 201110-158765 del 18-11-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/ Entorno social
	Subtema	1.1.1	Criterios de reconocimiento de los hechos sociales y ambientales en las entidades contables públicas

Señoras
YEIDY PEREA MESA y VIVIANA QUINTERO RUIZ
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158765, la cual me permito responder en el sentido en que fue formulada:

CONSIDERACIONES

1) ¿Cuáles son las principales funciones de este ente en relación con la aplicación y/o creación de cuentas ambientales?

La Contaduría General de la Nación en relación con la aplicación y/o creación de cuentas ambientales, le informamos que el artículo 354 de la Constitución Política señala que *"Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley"*.

En desarrollo del mandato constitucional, la Ley 298 de 1996 crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y le señala sus funciones en el artículo 4º, a saber:

"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; (...)

g) Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las entidades y organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas y los requisitos que éstos deben cumplir (...)"

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.

Por su parte, la Sentencia C-557 de 2009, emanada de la Honorable Corte Constitucional señala que *"a contabilidad financiera, se encuentra "encaminada a elaborar el registro de los movimientos financieros que llevan a cabo las personas jurídicas de derecho público del ámbito nacional o territorial y sus entidades descentralizadas por servicios", y es responsabilidad del Contador General de la Nación"*.

En ese sentido, las funciones y competencias de la Contaduría General de la Nación son las establecidas en la Constitución, la Ley y la jurisprudencia, y se refieren a la reglamentación de la contabilidad financiera, la cual debe reflejar los hechos económicos, sociales y ambientales que impliquen la afectación de los estados contables.

2) ¿Qué normas aplican en concordancia con la norma ambiental?

La Contaduría General de la Nación es una entidad que, a su vez, está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y, como tal, aplica las normas contables sobre

hechos financieros, económicos, sociales y ambientales a que se refiere tal instrumento de regulación aplicación.

Al respecto le informamos que el Régimen de Contabilidad Pública, a que se refiere la Resolución 354 de 2007, así como las Resoluciones 355 y 356 del mismo año, se refieren a las normas de contabilidad pública que deben regir en el sector público colombiano, normas aplicables a todas las entidades públicas que hacen parte del ámbito de su aplicación.

El párrafo 28 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, establece que: *"El entorno social exige información sobre aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos, entre otros, del sector público"* y el párrafo 61 del mismo texto normativo 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).

Por su parte, el párrafo 119 señala que: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan (...)"* (Subrayado fuera de texto).

En 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"* y el numeral 1.4 de la misma Resolución indica que: *"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"* (Subrayados fuera de texto).

3) ¿Dentro de su Institución se guían por el modelo de Contabilidad Ambiental Económica Integrada de las Naciones Unidas (SCAEI)?

La Contaduría General de la Nación no se guía por el Modelo de Contabilidad Ambiental Económica Integrada de las Naciones Unidas (SCAEI). Las normas de contabilidad para el sector público, incluyendo la Doctrina Contable Pública, no se refieren directamente a modelos internacionales, dado el antecedente jurisprudencial establecido en la sentencia C-690 de 2003 de la Corte Constitucional, la cual declaró inexecutable la remisión directa de las normas locales a los estándares de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), puesto que *"no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dárselas por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias"*.

4) ¿Cuál es la relación entre las cuentas ambientales de esta entidad con las de la Contaduría General de la Nación y las aplicadas o generadas por otros entes públicos similares?

Le informamos que este Despacho no tiene conocimiento sobre la emisión de normas relacionadas con cuentas ambientales por parte de otros organismos, puesto que solo la Contaduría General de la Nación tiene la competencia constitucional y legal para emitir normas en materia contable pública, aplicables a las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007.

5) ¿Cuáles son las unidades de medida de los recursos naturales renovables, no renovables y de las Emisiones de Carbono? ¿Cómo se establecen las cuentas para estos recursos?

Las unidades de medida dependen de cada caso en particular, por ejemplo podría hablarse de barriles de petróleo, de metros cúbicos de agua, de kilómetros recorridos por los principales ríos y cantidad de especies de árboles que se encuentran en una cuenta hidrográfica, kilogramos o toneladas de carbonos por kilovatio de energía producida, u otras unidades similares, siempre que exista una medición física y/o monetaria confiable. En cuanto a cómo se establecen las cuentas para esos recursos, el Catálogo General de Cuentas (CGC) contiene los códigos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas que permiten incorporar en la contabilidad los eventos, hechos y operaciones relacionados con el medio ambiente que tengan un efecto en la estructura financiera de la entidad, es decir, que afecten los estados contables.

Entre la mencionada estructura, el CGC incluye, en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, la cual se describe indicando 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.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 2425- Acreedores, 2505-Salarios y Prestaciones Sociales y 1420-Avances y Anticipos Entregados” (Subrayado fuera de texto).

Esta cuenta se refiere puntualmente a erogaciones incurridas por la entidad contable pública en relación con hechos ambientales y el mismo CGC indica que se debita con *“El valor de la causación de los diferentes conceptos”* y que se acredita con *“El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”*.

Ahora bien, el citado 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”*, por lo cual el modelo contable público colombiano se refiere al reconocimiento y revelación de hechos, operaciones y transacciones, siempre que exista mediación monetaria confiable (Subrayado fuera de texto)

Se concluye esta pregunta expresando que las normas contables públicas se refieren a hechos ambientales para indicar que, en desarrollo del proceso contable, se deben reconocer y revelar las transacciones y operaciones realizadas por la entidad contable pública que afecten su situación, actividad y capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos, siempre que sean susceptibles de comprobaciones y conciliaciones que acrediten y confirmen su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

6) ¿Cómo hace la institución para controlar los activos ambientales?

En cuanto a esta pregunta, le informamos que en caso de adquirir, vender o realizar cualquier transacción relacionada con estos bienes, la entidad los reconoce en los estados contables en cuanto exista medición monetaria confiable y, como tal, se afecte su estructura financiera, en aplicación de las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Preguntas específicas

En relación con las preguntas específicas planteadas, le informamos que la entidad no cuenta con Certificados de Reducción de Emisiones (CER) a que se refiere su comunicación. No obstante, consideramos que las preguntas específicas planteadas pueden ser resueltas consultando el concepto 20087-116204, del que anexamos copia, el cual concluye que *“Con base en los principios de Registro y Devengo o Causación, los Certificados de Emisiones Reducidas-CER se deben reconocer en el momento en que la Junta Directiva del Mecanismo para el Desarrollo Limpio-MDL de Naciones Unidas, en el marco del Protocolo de Kyoto, certifique las reducciones. El registro se debe efectuar debitando la subcuenta 120290-Otras inversiones en títulos participativos, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS y acreditando la subcuenta 480816-Bienes y Derechos Recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. El registro como ingreso se sustenta en que la EAAB se compromete a invertir parte de los recursos generados por la venta de los Certificados de Reducción de Emisiones (CER) en restauración ecológica.*

Ahora bien, considerando que no hay un precio de adquisición de los CER, la medición debe efectuarse por un valor estimado, empleando métodos de reconocido valor técnico.

Por otro lado, teniendo en cuenta que las obligaciones de las partes, según el Acuerdo para la Compraventa de Certificados de Reducción de Emisiones –CER, no surten efecto si no se satisfacen las condiciones contenidas en el numeral 3 del Acuerdo, el reconocimiento de la venta de los CER está sujeto al cumplimiento de tales condiciones. En consecuencia, si al 31 de diciembre de 2007 alguna de las condiciones establecidas no se había cumplido, no es procedente reconocer la venta de los CER al finalizar el año 2007.

Finalmente, con base en el principio de Revelación, la EAAB debe suministrar en notas a los estados contables, información adicional sobre las operaciones relacionadas con los CER que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública”.

CONCLUSIÓN

El entorno social, en el cual las entidades contables públicas desarrollan sus funciones de cometido estatal, exige información sobre aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos, que se reconocen y se revelan implícitamente en las transacciones y operaciones que afectan su situación, actividad y capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos, siempre que sean

susceptibles de comprobaciones y conciliaciones que acrediten y confirmen su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

En consecuencia, los criterios de reconocimiento de los hechos sociales y ambientales en las entidades contables públicas debe corresponder con la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable y las condiciones para su reconocimiento, esto es, que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables, que son afectados por los hechos; 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, que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

- 1.5.** ENTORNO Y SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA: sobre el particular, durante la vigencia 2011 no se expidió doctrina

SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

2. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

3. USUARIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

4. PROCESO CONTABLE

5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

6. PROPÓSITOS DEL SNCP

7. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

8. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

8.1 Confiabilidad

CONCEPTO 20114-153190 del 27-04-11			

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2.	
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/ Confiabilidad
		1.2	

Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de

	2.1	Contabilidad/ Soportes de contabilidad Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
Subtema		Consideración sobre la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones, teniendo en cuenta las limitaciones de carácter económico que tiene el Departamento del Tolima para adquirir los módulos que permitan integrar todas las áreas al software (SIIAF)

Doctor
JAVIER GONZÁLEZ MOSQUERA
Director
Dirección Financiera de Contabilidad
Secretaría de Hacienda Departamental
Gobernación del Tolima
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153190, en la cual informa que el Software (SIIAF) que utiliza el Departamento del Tolima para el reconocimiento, registro y revelación de las transacciones, hechos y operaciones no se encuentra integrado con todas las áreas donde se genera dicha información, tales como: Secretaría de Salud, La Dirección Financiera de Rentas y el Departamento Administrativo de Tránsito y Transporte, dependencias en las cuales se manejan un volumen considerable de información. Lo anterior en razón a que no se cuentan con los recursos suficientes para la adquisición de los módulos que permitan integrar dichas áreas al sistema contable.

También informa que el Departamento en aras de crear estrategias que permitan el registro oportuno de dicha información, se expidió la Resolución No. 175 de febrero de 2011, por medio del cual se estableció el procedimiento que deben seguir las citadas dependencias, y que en la citada resolución se la manera en que la información debe ser reportada a la Dirección Financiera de Contabilidad para su respectivo registro. Sobre este particular, solicita a la Contaduría General de la Nación "emitir concepto que se ajuste a la normatividad contable actual", y "si constituye o no soporte idóneo para el registro contable la **relación organizada** de la información que se genera en cada una de las dependencias antes mencionadas".

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 102 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala que *"La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; (...)"*.

Subsecuentemente, la normatividad contable pública, en lo relacionado con las condiciones que se asocian a las características cualitativas de "Confiabilidad" de la información contable pública, el párrafo 104, expresa 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 párrafo 105, señala que *"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, (...), sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. (...)"*. Finalmente, el párrafo 106, establece que *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, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

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

Seguido, el párrafo 354 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *"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"*.

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.

Dado que corresponde a la entidad definir las políticas y procedimientos para el manejo, custodia y conservación de los documentos y soportes contables, ésta puede autónomamente validar el suministro de la información contable a partir de relaciones, siempre que se garantice la disponibilidad y perfecta concordancia entre éstos y los soportes respectivos.

Con respecto a los documentos soporte de los registros contables con ocasión a la Resolución 175 de febrero de 2011, 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.

En síntesis, las limitaciones de carácter técnico que presenta el sistema SIIAF, 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 201111-159521 del 05-12-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/ Confiabilidad /Relevancia/ Comprensibilidad
		2.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración de derechos que afecten la situación financiera de Federación Nacional de Arroceros-FEDEARROZ

Doctor
RAFAEL HERNÁNDEZ LOZANO
Representante Legal
Federación Nacional de Arroceros- FEDEARROZ

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente 201111-159521, mediante la cual solicita concepto sobre la posibilidad de castigar saldos correspondientes a cuotas parafiscales e intereses de mora que se consideran incobrables y que actualmente afectan la situación financiera del Fondo Nacional del Arroz. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo del artículo 5 de la Resolución No 354 de 2007, mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública –RCP-, establece en cuanto al ámbito de aplicación de ese instrumento de normalización y regulación: *"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). Atendiendo lo anterior, se atiende su consulta en el contexto del RCP.

El Plan General de Contabilidad Pública –PGCP- adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, definió en el párrafo 9 las características que debe observar la información contable para garantizar que cumpla los objetivos definidos en el marco conceptual de dicho documento. Par tal efecto estableció: *"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, ésta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible."* (Subrayado fuera de texto).

Ha definido el mismo PGCP que para que la información sea Confiable debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; siendo entonces la Confiabilidad una consecuencia de la observancia de tales condiciones.

Con respecto a la razonabilidad de la información, el PGCP establece: *"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).

En relación con la objetividad ha señalado el párrafo 105: *"La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP."* (Subrayado fuera de texto).

Frente a la Verificabilidad ha prescrito el PGCP que "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).

Por su parte el PGCP en la norma técnica relativa a los deudores establece: "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."

La misma norma técnica prescribe en el párrafo 156: "(...) Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio."(Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo antes expuesto y en procura de la consecución de una información contable que reúna las características antes referenciadas, la CGN ha establecido en materia de control interno contable que corresponde a cada entidad definir las políticas y adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

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

Para tal efecto, una vez agotadas las acciones administrativas así como las instancias legales, de lo cual debe quedar evidencia o soporte, corresponde adelantar la depuración de los derechos sobre los cuales se ha concluido no es factible su recaudo o pago.

CONCLUSIÓN

Los objetivos de la información contable se satisfacen en la medida que dicha información reúna las características cualitativas: Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. De manera particular la característica de confiabilidad se materializa cuando la información contable refleja la situación y actividad de la entidad, de manera ajustada a la realidad.

Corresponde a cada entidad adelantar e implementar de manera permanente las acciones administrativas y de control interno tendientes a garantizar la confiabilidad de la información,

minimizando el riesgo de revelar en la misma, derechos u obligaciones afectados por las situaciones referenciadas en las anteriores consideraciones.

En virtud de lo anterior, una vez identificados los derechos sobre los cuales se ha evidenciado y documentado plenamente la imposibilidad de cobro, y una vez adelantadas las gestiones administrativas y agotadas las instancias legales, procede la depuración de dichos derechos acreditando el concepto que revela el derecho y debitando la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES o la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda.

Los derechos objeto de depuración deberán ser revelados plenamente en las notas a los estados contables y ser controlados para lo cual pueden revelarse y controlarse a través de las cuentas de orden.

8.1.1 Razonabilidad

CONCEPTO 20114-153191 del 18-05-11	
Deja sin vigencia el concepto 201011-148873 del 22 -12-10	

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/ Razonabilidad
	Subtema	1.1.1	Valor por el cual se deben registrar contablemente los bienes recibidos de parte del Consorcio Sagem, producto del Contrato 057 de 2005 celebrado con la Registraduría Nacional del Estado Civil

Doctoras
MARIA DELIA NIÑO SUA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
SONIA FAJARDO MEDINA
Directora Financiera
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153191, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: "(...) durante los cuatro años de ejecución del Contrato 057 de 2005 suscrito con el Consorcio Sagem no se disminuyó el valor del anticipo toda vez que aplicamos el concepto No. 200511-78661 emitido por la Contaduría General de la Nación en el cual concluyeron:

1. *De acuerdo con las cláusulas y condiciones del contrato celebrado, los conceptos emitidos por la DIAN, los conceptos definidos en el Plan General de Contabilidad Pública - PGCP respecto a los activos y las Propiedades planta y equipo, las características del contrato llave en mano, y teniendo en cuenta que sólo hasta el final del contrato se legalizan a favor de la entidad pero respecto de los cuales no se traslada la propiedad, se debe realizar en las cuentas de orden, en la subcuenta correspondiente a los bienes pendientes de legalizar.*
2. *Teniendo en cuenta las cláusulas del contrato celebrado, el reconocimiento del primer pago corresponde a un pago anticipado.*
3. *Respecto de los pagos pactados, se tratarán como un anticipo entregado, teniendo en cuenta que los recursos que se entreguen corresponden a valores adjudicados al contratista para la ejecución de las obras, suministro de bienes y prestación de servicios, de los cuales se espera la legalización de los bienes y servicios sólo hasta la finalización del contrato, con la suscripción del acta final.*

Antes del cierre contable la cuenta 142012 Anticipos para adquisición de bienes y servicios presentaba el valor acumulado de los pagos efectuados durante la ejecución del contrato 057/2005, en diciembre se legalizó dicho contrato para lo cual se adelantaron las siguientes actividades:

- *Incorporación a los Estados Financieros de los bienes tangibles e intangibles por el valor actual a través del módulo de Inventarios en las cuentas (16) Propiedad, Planta y Equipo y cuenta (19) Otros Activos cuyos soportes son las matrices entregadas por Sagem y con el Vo. Bo. de la Supervisión de este contrato.*
- *Con base en la comunicación RDRCI-1007 de diciembre 15 de 2010 firmada por los supervisores del Contrato 057/2005 se procedió a contabilizar a través del módulo de Inventarios el valor de los INSUMOS en la cuenta 51114002 y 51114005 los cuales fueron utilizados para la producción y entrega de las cédulas.*
- *Así mismo se contabilizó la diferencia del Servicio total del contrato, en la cuenta 521106 menos el valor del primer pago en calidad de pago anticipado el cual se amortizó durante los años 2006, 2007, 2008 y 2009.*
- *Se contabilizó el valor de la depreciación y de la amortización en las cuentas 312804 y 312807 datos suministrados a través de las matrices entregadas por el Contratista Sagem y avaladas por la supervisión del contrato.*
- *Finalmente como resultado de la legalización del contrato llave en mano el saldo de cuenta 142012 esta representado por valor de la constitución de dos fiducias por concepto de fábrica y por insumos de producción de documentos de identidad, las cuales tienen ejecución durante el año 2011".*

Mediante información suministrada por correo electrónico, la entidad señaló que los registros efectuados al cierre de la vigencia 2010, fueron los siguientes:

REGISTRO CONTABLE EN DICIEMBRE DE 2010	CODIGOS CONTABLES	DEBITOS	CREDITOS
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	165511	578.058.573,93	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	165522	3.205.002.888,69	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	165504001	13.376.996,85	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	166502001	524.897.734,89	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	167001001	7.645.727.752,09	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	167002001	12.625.937.856,53	
INTANGIBLES - LICENCIAS	197007	86.535.467.585,00	
INTANGIBLES - SOFTWARE	197008	63.038.165.591,00	
DEPRECIACION PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	312804	20.865.197.845,14	
AMORTIZACION DE OTROS ACTIVOS	312807	79.698.364,00	
GENERALES - ESTUDIOS Y PROYECTOS	521106	77.136.548.317,00	
GENERALES - PAPELERIA UTILES DE ESCRITORIO	51114002	37.008.813.220,00	
GENERALES - REPUESTOS ACCESORIOS Y SIMILARES	51114005	1.331.385.350,00	
AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS	142012		310.588.278.075,12
SUMAS IGUALES		310.588.278.075,12	310.588.278.075,12

Por lo anterior solicita:

1. Reconsideración del concepto 201011-148873 relacionado con el tratamiento contable del ingreso de los bienes tangibles e intangibles y su respectiva depreciación y amortización.
2. Opinión sobre la contabilización de la legalización de los pagos efectuados al Consorcio SAGEM Sucursal Colombia, para lo cual anexa el comprobante contable.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el expediente 201011-148873, del 22 de diciembre de 2010, dirigido a su Despacho, la Contaduría general de la Nación-CGN, señaló que: "(...) los bienes muebles o inmuebles que le sean trasladados a la Registraduría Nacional del Estado Civil producto de la finalización del contrato llave en mano celebrado con el Consorcio Sagem, deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según la naturaleza de cada bien, y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-

PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, por el valor en libros de la entidad que entrega los bienes, o el valor estimado mediante avalúo técnico. A partir de allí deberá estimarse la vida útil restante de cada bien para el cálculo y reconocimiento de su depreciación".

El párrafo 11 del Marco Conceptual 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 101 del mismo instrumento normativo, expresa que: "Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información". (Subrayado Fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 104 del citado Marco Conceptual, establece en relación con la Razonabilidad como condición para que se cumpla 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, este Despacho considera ajustado el procedimiento realizado por la entidad para incorporar en su información contable los activos adquiridos por el valor en libros de la entidad que los entrega, así como el reconocimiento de los gastos realizados por SAGEM con cargo a los recursos del contrato celebrado; en esa medida, la entidad no requiere realizar ajustes a su información contable; sin embargo, la entidad debe estimar la vida útil restante de cada bien para el cálculo y reconocimiento de su depreciación con base en los patrones de consumo esperados, así como el importe periódico que la entidad debe reconocer como amortización de sus activos intangibles.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el concepto 201011-148873, considerando que la entidad no había manifestado que en la subcuenta 142012- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS se encontraban reconocidos saldos que reflejaban los recursos entregados a SAGEM a título de anticipo.

CONCEPTO 20119-157911 del 25-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Características cualitativas de la información contable pública/ Razonabilidad Principios de Contabilidad Pública/ Devengo o causación/ No compensación

	Subtema	Reconocimiento por parte de Metro Cali S.A. del Contrato de Concesión con la compañía Blanco y Negro Masivo S.A. por concepto de los recorridos promocionales

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializado
METRO CALI S.A.
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157911, en la cual consulta el registro contable y el momento en el cual debe reconocerse la obligación que Metro Cali S.A. acordó cancelar a la Compañía Blanco y Negro Masivo S.A., por concepto de la diferencia surgida entre los recorridos promocionales señalados en el contrato de concesión y los costos de los recorridos que efectivamente se presentaron, según Acta de acuerdo celebrada entre las dos empresas.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Metro Cali S.A., suscribió el 24 del mes de enero de 2011, el “Acuerdo de transacción, sobre los costos de los recorridos promocionales del Sistema Mío”, según el cual de conformidad con el punto 9. de las Consideraciones, la entidad, *“acepta cancelar como mecanismo de compensación al concesionario la suma de DOS MIL TRESCIENTOS SIETE MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y OCHO PESOS (\$2.307.357.898), mediante pagos mensuales de igual valor, con cargo a la participación que le corresponde a Metro Cali S.A. en los ingresos del Sistema administrados en el Fideicomiso Fidumio, a partir del pago de la primera quincena de febrero de 2012, que se efectuará en la segunda quincena del 2012, hasta el último pago de la primera quincena de diciembre 2012 que se efectuará en la segunda quincena del 2012 y (...)”*

En relación con la información contable pública ésta debe atender a unas características cualitativas que constituyen atributos y restricciones esenciales que permiten diferenciarla de otro tipo de información, de las cuales es pertinente señalar que la información debe ser Confiable, para lo cual debe garantizar que sea razonable, objetiva y verificable, definida la Razonabilidad como, *“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, de conformidad con el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, los Principios de la Contabilidad Pública constituyen pautas básicas o macrorreglas para la producción de la información, de los cuales cabe mencionar el de Devengo o causación, y el de No Compensación que señalan: **“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. (...)*

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, las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental según lo expresado en el párrafo 260 del Plan General de Contabilidad Pública, se definen como: "**Noción.** Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias."

Además, las Normas Técnicas relativas a los pasivos, señalan: "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."

CONCLUSIÓN

En atención a lo expresado, la entidad debe reconocer cada una de las operaciones derivadas de los términos del Acta de Acuerdo, de modo que el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de Metro Cali S.A. presente una información contable razonable, para lo cual reconocerá el ingreso por el valor total que en el proceso de operación del sistema de transporte masivo le corresponde a la entidad, y de otra parte el valor a pagar al concesionario por efecto del acuerdo, constituyendo éste un costo de la operación.

De otra parte y en concordancia con el Principio de devengo o causación, la obligación que surge por el Acuerdo de pago, debe reconocerse en el período contable en el cual se suscriba, con independencia de que los pagos deban realizarse en un período contable diferente.

8.1.2 Objetividad

8.1.3 Verificabilidad

8.2 Relevancia

8.2.1 Oportunidad

8.2.2 Materialidad

CONCEPTO 201012-150252 del 01-02-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PCGP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/Materialidad 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	Consideraciones para que las entidades contable públicas revelen información relativa a procesos judiciales

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5120 Impuestos contribuciones y tasas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del gravamen a los movimientos financieros generado por la disposición de recursos para la adquisición de inversiones

3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad, financiera, económica, social y ambiental/Gastos Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Consideraciones para el reconocimiento contable de erogaciones como gastos o activos, con independencia del rubro presupuestal que las respalde

4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9135 Reservas presupuestales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las reservas presupuestales en cuentas de orden, por parte de las entidades del orden nacional que forman parte del SIIF

Doctor
RICARDO GARCÍA RAMÍREZ
Director Administrativo y Financiero (E)
Superintendencia de Industria y Comercio
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201012-150252 en la cual consulta sobre los siguientes aspectos:

"1. De lo dispuesto por la Contaduría General de la República (sic) en el Régimen de Contabilidad Pública en lo relativo a "Las Notas a Los Estados Contables Básicos" /Pasivos estimados, ha de interpretarse que debemos relacionar uno a uno los procesos judiciales indicando para el efecto en nuestras notas a los estados financieros el estado del proceso, el demandante, el monto estimado y la, evaluación del riesgo que se aplicó para cada uno de ellos (en el caso de la entidad los actos demandados susceptibles de provisión son más de 400 casos)?

2. Resulta procedente registrar el gravamen a los movimientos financieros generados por las inversiones forzosas en TES que debe realizar la entidad como un gasto, cuando el mismo se ha originado en una operación de inversión y no de gasto propiamente dicha o por lo (sic) contrario debe prevalecer el criterio de unidad que garantiza el principio del costo, la misma normal internacional y el principio presupuestal indicado en el art. 12 del decreto 4996 de 2009 ya citado?

3. El hecho de que un contrato de obra se ejecute en desarrollo de un proyecto de inversión registrado en la ficha EBI, implica que los valores que se (sic) ejecutados dentro del mismo deban activarse aun cuando desde la perspectiva contable se identifique que los mismos corresponden a gastos de mantenimiento por cuanto con su ejecución no se aumenta la vida útil del bien, ni se amplía su capacidad y eficiencia operativa?

4. Aún cuando la Superintendencia de Industria y Comercio no opere en línea con el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, está obligada a registrar las reservas de apropiación, originada (sic) en compromisos no cumplidos al finalizar cada año en cuantas de orden?"

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Revelación de pasivos estimados en las notas a los estados contables

Los párrafos 109, 122, 357, 358 y 359 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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.

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.

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).

Por su parte, el numeral 26 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 las situaciones particulares a revelar respecto a los pasivos estimados establece que: "Revelan la composición general de las provisiones y el procedimiento para su estimación, descripción detallada de las provisiones diversas y de los litigios y demandas, en cuanto al estado del proceso, demandante, monto y evaluación del riesgo". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.4 de la Resolución 357 de 2008 en relación con los procedimientos de control interno contable respecto a la Individualización de bienes, derechos y obligaciones, establece 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".

De otra parte, el numeral 10 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, respecto a la revelación en los estados contables, establece que: "Debe revelarse en notas a los estados contables lo siguiente:

- a) El valor pagado por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, incluyendo los intereses y costas del proceso.*
- b) El valor registrado como gasto por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales.*
- c) La metodología aplicada para el registro del pasivo estimado.*
- d) El estado de los procesos".*

2. Gravamen a los Movimientos Financieros

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.

9.1.1.1 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". (Subrayado fuera de texto)

3. Activación del valor del contrato de obra en un edificio de propiedad de la entidad

El numeral 1 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en lo relacionado con las adiciones y mejoras, establece que: "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).

Ahora bien, en lo relacionado con las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo, el numeral 2 del mencionado procedimiento dispone que: "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).

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)

4. Registro de reservas presupuestales en cuentas de orden

Respecto a éste tema, debemos apoyarnos en la descripción que el Catálogo General de Cuentas establece para la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES, que establece: "Representa el valor de las reservas constituidas por las entidades contables públicas, originadas en compromisos adquiridos que al finalizar la vigencia no se han cumplido, pero que están legalmente contraídos y desarrollan el objeto de la apropiación. Esta cuenta es de uso exclusivo de las entidades del orden nacional que se enmarcan dentro del ámbito de aplicación del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF". (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Teniendo en cuenta el principio de Revelación, y conforme a lo dispuesto en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos y la Resolución 357 de 2008, las entidades contables públicas deberán revelar los procesos judiciales de manera individual, indicando para cada uno de ellos, entre otros aspectos, el estado del proceso, el demandante, el monto estimado y la metodología para la evaluación del riesgo que se aplicó.

No obstante lo anterior, y de acuerdo con lo establecido en el párrafo 108 del Plan General de Contabilidad Pública sobre la Materialidad, en concordancia con los rangos establecidos en la norma técnica relativa a los Estados, Informes y Reportes Contables, la entidad debe revelar la información de manera individual cuando la cuantía se encuentre en un rango superior al diez por ciento (10%), por considerarse que es material y que puede tener un impacto significativo en la información contable.

Ahora bien, si en esta revelación se encuentran elementos comunes para los procesos judiciales, la entidad podrá revelar dichos aspectos de carácter general, utilizando para el efecto comentarios de carácter genérico.

De otra parte, cuando las partidas no superen el diez por ciento (10%) en relación con el total, no se consideran materiales y en consecuencia la revelación podrá realizarse utilizando comentarios de carácter general, cuidando de que ésta contenga los aspectos importantes, de tal manera que dicha información se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para una adecuada toma de decisiones y la realización de las evaluaciones correspondientes.

2. El gravamen a los rendimientos financieros 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 es perentorio reconocerlo como un gasto.

En ese sentido, el gravamen a los movimientos financieros se registra 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 pago de este impuesto 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.

3. Si en la ejecución de un contrato de obra se aplican valores que desde el punto de vista contable se establece que éstos corresponden a erogaciones para el mantenimiento o reparación de un bien por cuanto no se aumenta la vida útil, ni amplía su capacidad y eficiencia operativa, éstos no deben ser objeto de capitalización y por consiguiente deben ser reconocidos como gastos del período en el cual se realicen, ya que la entidad contable pública los realiza con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

De otra 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 diferentes efectos patrimoniales, según sea el objeto de la erogación y los sujetos beneficiarios del respectivo proyecto, tales como 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, ó 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.

4. Para las entidades públicas que no pertenecen al SIIF, los compromisos presupuestales de la vigencia anterior se controlan y registran a través de las cuentas de presupuesto y tesorería.

En ese orden de ideas, las reservas presupuestales que se registran en las cuentas de orden deben ser utilizadas únicamente por las entidades del orden nacional que forman parte del SIIF, lo cual se explica en la medida que el sistema debe realizar, al final de la vigencia, el respectivo cierre presupuestal y el registro automático de los compromisos presupuestales que quedaron pendientes, en cuentas de orden del Catálogo General de Cuentas.

8.2.3 Universalidad

8.3 Comprensibilidad

CONCEPTO 20118-157210 del 26-09-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1.	Características cualitativas de la información contable pública/ Comprensibilidad / Confiabilidad
		1.2.	Principios de contabilidad / Período contable
	Subtema		Reconocimiento por parte de COTECMAR del valor de la nómina cancelada por el Ministerio de Defensa que afecta las cuentas de resultado y no de patrimonio

Capitán de Navío

CARLOS FERNANDO TORRES LOZANO

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 con el expediente 20118-157210, en la cual consulta si los registros efectuados por COTECMAR en el patrimonio, por concepto de la nómina mensual cancelada por el Ministerio de Defensa Nacional de enero a noviembre de 2010, deben reclasificarse.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En el proceso de auditoria a COTECMAR, la CGR señaló: *"Hallazgo No. 7 ajuste ingresos ordinarios. La Corporación, por el período de enero a noviembre de 2010, registra el valor de \$4.302 millones, por concepto de nómina de personal vinculado al Ministerio de Defensa Nacional que labora en COTECMAR, como un mayor valor al patrimonio; No teniendo en cuenta la ratificación del Concepto de la CGN 20106-144152, el cual establece que "COTECMAR debe registrar un costo o gasto y un pasivo por el mismo valor, así como un ingreso en el mismo momento en el cual la Corporación es informada del pago de la correspondiente nómina", se observa que la entidad no ha reclasificado el valor correspondiente al período de enero a noviembre de 2010, de acuerdo a lo estipulado en el concepto de la CGN, por debilidades en los mecanismos de control interno."*

El concepto 20106-144152 fue ratificado por la CGN con el concepto 201011-148968, de 14 de diciembre de 2010, el cual señaló: *"CONCLUSIONES. 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 nómina por parte del Ministerio de Defensa."*

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública determina las características cualitativas, de la información contable pública, entre las cuales es del caso mencionar la comprensibilidad, es

decir que permita a los usuarios formarse un juicio objetivo de su contenido, por su racionalidad y consistencia, entendida ésta última como, "(...) *la información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.*"

Igualmente, la información contable pública es confiable y por ello debe cumplirse la condición de ser razonable y ésta se cumple: "*cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad*".

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública señala los fundamentos que deben observarse para la producción de la información contable a través de los principios de contabilidad, definidos como:

"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."

El principio de Período contable, señala: "*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. (...)*"

CONCLUSIÓN

Por lo indicado, es pertinente señalar que la información financiera, económica, social y ambiental producida por la entidad contable pública debe ser consistente y ajustada a la realidad y los criterios que orientan su elaboración deben aplicarse de manera coherente y uniforme durante el período contable, entendido este como el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, de manera que el ajuste originado en el concepto emitido por la CGN, según el cual el valor de la nómina cancelada por el Ministerio de Defensa afecta las cuentas de resultado y no el patrimonio de COTECMAR, debió efectuarse por toda y durante la vigencia del 2010.

Ahora bien, considerando las condiciones actuales y dado que no es posible aplicar el principio de hechos posteriores al cierre para modificar el resultado por haberse presentado los estados contables de 2010, ni se cumplen las condiciones descritas en la normatividad contable pública para afectar las cuentas de Ingresos y Gastos de Ejercicios anteriores, no es viable modificar la información contable ya presentada por la entidad.

8.3.1 Racionalidad

8.3.2 Consistencia

9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 Gestión continuada

9.2 Registro

CONCEPTO 20111-150306 del 23-02-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/ Registro / Devengo o Causación / Periodo contable
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de ajustar los estados contables de la vigencia 2009 del Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Cali, puesto que los hechos relacionados con la asignación de subsidios de vivienda fueron reconocidos con base en la Resolución expedida como documento soporte idóneo

Doctora
OLGA BOCANEGRA ANDRADE
Profesional Universitario
Fondo Especial de Vivienda Municipio de cali
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20111-150306 en la cual consulta si de acuerdo con la Resolución 4147.0.21.285-2010 es necesario realizar el ajuste a los Estados Contables del Fondo Especial de Vivienda, teniendo en cuenta que dicha resolución ordena al área contable efectuar el ajuste a los registros realizados en la contabilidad del año 2009 y causar el gasto en el año 2010 una vez se haya realizado el registro y giro presupuestal, lo anterior debido a que en el año 2009 a pesar de haberse expedido la resolución correspondiente, no se realizó el registro en el aplicativo de presupuesto de la partida asignada para subsidios de vivienda.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 116, 117, 121, 224, 337 y 365 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a los principios contables, los documentos soportes a tener en cuenta para el reconocimiento de *los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales y los estados contables básicos, 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.

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. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. (...)

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.

365. Noción. Los estados contables básicos constituyen las salidas de información de 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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que como el reconocimiento contable de los hechos relacionados con la asignación de los subsidios fue realizado con base en los principios de Registro, Devengo o Causación, y Período Contable, la norma técnica relativa a las cuentas por pagar y la Resolución expedida como documento soporte idóneo, el cual se presumía legal puesto que no se había declarado nulo por la autoridad competente, no es procedente ajustar los estados contables afectados por la incorporación de la Resolución inicialmente expedida en el año 2009.

Lo anterior teniendo en cuenta que la aclaración de la Resolución expedida en 2010 que sirvió de base para la afectación contable de los subsidios asignados, no genera desde el punto de vista contable cambio alguno.

Ahora bien, respecto al reconocimiento de los derechos generados por la venta de las viviendas y su correspondiente ingreso, por tratarse de un hecho cierto soportado en las escrituras, y por no haber sido afectados por la omisión de incorporación de las partidas al presupuesto de la entidad, no es necesario realizar ajustes a la información contenida en los estados contables de 2009, en las cuentas y subcuentas afectadas inicialmente.

CONCEPTO 20114-153183 del 06-05-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1 2.2	Principios de contabilidad pública/ Registro / Prudencia 8190 Otros derechos contingentes 1401 Ingresos no tributarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia de la tasa retributiva por vertimientos puntuales

Doctor
JORGE HUMBERTO LÓPEZ JARAMILLO
Contador – Coordinador Financiero
Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153183 en la cual consulta el tratamiento contable de la tasa retributiva por vertimientos teniendo en cuenta que: *"Corantioquia expide, causa y cobra la Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales, sin importar su monto, fecha de recaudo, probabilidad y tiempo de reclamación por parte del sujeto pasivo o cualquier otro evento posterior a su facturación"*.

Por observaciones hechas por la Contraloría General de la República sobre el particular, la entidad pregunta:

"¿Es posible que un derecho producto de un ingreso soportado en las normas expedidas por el Ministerio de Ambiente, deje de ser realizable por el hecho de obrar una reclamación que se constituye igualmente en un derecho otorgado por la norma a todos los sujetos pasivos de la tasa retributiva?"

¿Es posible que un derecho producto de un ingreso soportado en las normas expedidas por el Ministerio de Ambiente, deje de ser realizable por su monto y su efecto en los estados financieros?"

¿Es posible que un derecho producto de un ingreso soportado en las normas expedidas por el Ministerio de Ambiente, deje de ser realizable por su alta probabilidad de pleito jurídico o cobro coactivo?"

¿Es posible que un derecho producto de un ingreso soportado en las normas expedidas por el Ministerio de Ambiente, deje de ser realizable por no existir historia de esa operación o por ser inusual tanto su monto, como el tercero obligado?"

¿Puede ser una situación incierta a la que se refiere el principio de prudencia, una reclamación a la que tiene derecho todo sujeto pasivo de las obligaciones el estado?"

¿Pueden las situaciones administrativas atendidas o no, primar sobre las realidades jurídicas, financieras y contables de los entes contables en un momento determinado?"

¿Es válido que tanto el Revisor Fiscal como el Auditor del órgano de control dictaminen, el primero con salvedad y el segundo negativamente, argumentando como causal los efectos de un derecho no realizable, aquel que la norma obliga a su facturación y cobro?"

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia causa mensualmente el ingreso correspondiente a la Tasa Retributiva por Vertimientos Puntuales, con base en los decretos 3100 de 2003 y 3440 de 2004.

El decreto 3100 de 2003 *"Por el cual se reglamentan las tasas retributivas por la utilización directa del agua como receptor de los vertimientos puntuales y se toman otras determinaciones"*, define la Tasa retributiva por vertimientos puntuales como, *"aquella que cobrará la autoridad ambiental competente a las personas naturales o jurídicas, de derecho público o privado, por la utilización directa del recurso como receptor de vertimientos puntuales y sus consecuencias nocivas, originados en actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas."*

El capítulo IV de este mismo decreto define el sujeto pasivo obligado al pago de la Tasa, la forma de cobro y el período de cancelación. Así mismo el Capítulo V señala el Procedimiento de reclamación en el cual se fijan términos y los recursos procedentes.

El decreto 3440 de 2004 modificó el decreto 3100 de 2003 en relación con la forma de cobro y los plazos para las reclamaciones.

Respecto a la normatividad contable pública, el párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, 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"*.

Así mismo en el párrafo 120 del PGCP el principio de prudencia establece: *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.(...)"*.

De otra parte, 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)

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 describe el *Grupo 81-DERECHOS CONTINGENTES* como: "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

De conformidad con el RCP, el reconocimiento de los ingresos originados en la Tasa retributiva por vertimientos, se realiza con base en la liquidación oficial efectuada por la autoridad ambiental competente determinada por las normas que la rigen. Ahora bien, si la entidad notifica el valor a pagar por concepto de tasa retributiva mediante actos administrativos, la causación del ingreso se efectuará cuando dichos actos administrativos, una vez cumplido el procedimiento señalado por la ley, queden en firme. En este último caso, deben registrarse inicialmente posibles derechos en cuentas de orden contingentes en la fecha de la expedición del acto administrativo, para lo cual debita la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y acredita la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Ahora bien, las liquidaciones oficiales y 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 aún cuando las dos circunstancias ocurran dentro de un mismo mes, a efecto de garantizar la integralidad del proceso contable.

9.3 Devengo o Causación

CONCEPTO 20111-150312 del 15-02-11	
En el mismo sentido consultó el municipio de Aguadas-Caldas mediante expediente 20113-152606 del 04-05-11	

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/ Devengo o causación
	Subtema	1.1.1	Momento de reconocimiento contable por parte del municipio de Sincelejo de retenciones en la fuente de impuestos nacionales

Doctor
 ÁNGEL RAFAEL ORTEGA CUELLO
 Profesional Universitario
 Alcaldía de Sincelejo
 Sincelejo - Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150312, en la cual solicita opinión en relación con el Concepto N° 114080 del 26/06/2008 emitido por la DIAN, que estipula que la alcaldía debe causar las retenciones en la fuente estipuladas por ley al momento de la causación y pagarlas en el mes siguiente a su vencimiento.

Pregunta también la consulta, si los entes que dependan de la alcaldía, tales como Concejo, Personería, etc., deberían causar la retención al momento de efectuar la causación y no en el momento del pago?

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es importante tener en cuenta las disposiciones contenidas en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, aplicables al caso consultado, así:

-Párrafo 61, que 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.(...)"*

-Párrafo 62 , que en materia 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, (...)."* (Subrayado fuera de texto)

-Párrafo 66, establece: *"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)

-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)

-Párrafo 202, de la norma técnica de pasivos, establece: *"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)

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

De otra parte, en lo referente a la excepción en la aplicación del sistema para el pago de las retenciones en la fuente establecido en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, es de tener en cuenta que dicha norma establece: *"Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales."*

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, nos permitimos dar respuesta en los siguientes términos:

En primer lugar, respecto del reconocimiento contable de los hechos económicos, corresponde a los entes públicos aplicar lo dispuesto en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de causación o devengo según el cual los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, independientemente del momento en que se produzca la corriente de efectivo, esto es cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho afecte los resultados del período, procedimiento que en el caso de las retenciones en la fuente de impuestos, opera en el momento en que la contabilidad incorpora las transacciones que dan origen a las obligaciones de carácter fiscal, aun cuando no ocurran movimientos de efectivo, tal como está dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

De otra parte, en lo referente a la aplicación de las disposiciones del artículo 76 de la Ley 633 de 2000, que establece que las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación, operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales, es de entenderse que dicha excepción aplica para los destinatarios de la norma, esto es los entes ejecutores del presupuesto general de la nación, de forma que los que no cumplen con tal condición, como son los entes territoriales y los dependientes de estos, no les es aplicable la excepción sobre la utilización del sistema de caja en el pago de retenciones en la fuente de que trata la Ley 633 de 2000, concepto acorde con lo manifestado por la DIAN sobre el mismo tema.

CONCEPTO 20113-152238 del 22-03-11			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad /Devengo o causación
	Subtema	1.1.1	Momento de reconocimiento por parte de Metrolínea, del pago del 9% correspondiente al remanente sujeto al cumplimiento de la actividad de finalización de un contrato de construcción de obras

Doctor
SERAFIN MARTÍNEZ REYES
Gerente
Metrolínea
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–152238 en la cual consulta en qué momento debe causar el pago del 9% correspondiente al remanente sujeto al cumplimiento de la actividad de finalización, que se cumple cuando es suscrita el acta de finalización de la etapa de construcción de las obras contratadas.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

“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 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.

(...)

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.

(...)

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.”(Subrayado fuera de texto)

De otra parte este mismo texto normativo define los Principios de Contabilidad que rigen el proceso para la generación de la 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.”

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:

"9.1.2. 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.
(...)*

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."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública la información contable pública debe atender a las características cualitativas de Confiabilidad y Relevancia las cuales para cumplirse deben atender lo relativo a las características de Razonabilidad y Materialidad, que permiten a la entidad contable pública contar con información ajustada a la realidad, y contener los aspectos importantes de la entidad para que la información sea relevante y confiable para la toma de decisiones.

Ahora bien, atendiendo el principio de devengo o causación, según el cual el hecho económico debe reconocerse en el momento en que sucede con independencia del período en el cual se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos, y por otra parte que corresponde a una obligación cierta derivada de las condiciones pactadas en un contrato, la entidad contable pública debe registrar el pasivo del 9% de las obras terminadas pero pendiente de formalidades para su pago, como es el caso de la presentación de las actas de finalización de la etapa de construcción.

CONCEPTO 20116-155378 del 22-07-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		2	
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/ Causación o devengo / No compensación
		2.1	1470 Otros deudores
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los contratos de arrendamiento de espacios en su sede, y del cobro realizado a los arrendatarios por el consumo de servicios públicos.

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2910 Ingresos recibidos por anticipados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la devolución de los recursos por servicios no prestados o bienes no entregados

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la anulación de facturas emitidas en periodos anteriores, y reexpedición de la nueva factura en la siguiente vigencia.

Doctora
 LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN
 Jefe División Nacional de Contabilidad
 Universidad Nacional de Colombia
 Carrera 45 No. 26-85 Edificio Uriel Gutiérrez Piso 4
 Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116–155378, en la cual consulta el procedimiento contable en los siguientes casos:

1- Para el registro de los servicios públicos que los arrendatarios deben cancelar a la Universidad, adicionalmente al valor del arrendamiento de los espacios destinados dentro de sus edificaciones, para el funcionamiento de fotocopiadoras, cafeterías y restaurantes, así como a Cajanal y Cafam para funciones administrativas.

2- a) Para el registro de la devolución del dinero por servicios no prestados o bienes no entregados.

b) Cuando se anulan las facturas emitidas y se reexpide una nueva factura en la siguiente vigencia.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la cláusula Décima del contrato de arrendamiento que la entidad suscribe con arrendatarios de los espacios destinados para el funcionamiento de fotocopiadoras, cafeterías y restaurantes, *"El consumo de los servicios de recolección de basuras y energía eléctrica, los pagará EL ARRENDATARIO de acuerdo con las cuentas de cobro que le entregue LA UNIVERSIDAD y que el ARRENDATARIO deberá cancelar en la Tesorería de la Sede Bogotá, (...) "*

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública señala los fundamentos contables que rigen la producción de la información contable en los principios de contabilidad, y al respecto señala: **"8. Principios de Contabilidad Pública: 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)

Así mismo los párrafos 117 y 123 definen los principios de Devengo o Causación y de No compensación, en los siguientes términos:

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

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.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas describe las cuentas, **4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES**, como: “Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA.

SE DEBITA CON: 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados. 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores. 2- El valor de los ajustes por menores valores causados. 3- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

Y la cuenta **2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO**, como: “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.

DINÁMICA

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.

SE ACREDITA CON: 1- *El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.*

CONCLUSIÓN

1- De conformidad con la normatividad contable pública, los ingresos y gastos deben reconocerse en el momento en que se realicen y de otra parte en ningún caso pueden presentarse partidas netas por compensación de estos concepto, de manera que analizado el contrato a que se refiere en la consulta, éste incluye el canon de arrendamiento y un valor adicional que debe cancelar el arrendatario por los servicios públicos causados por cuenta de los espacios arrendados.

Por consiguiente, el reconocimiento de los hechos económicos señalados debe realizarse de la siguiente manera:

i) La Universidad reconoce el pasivo correspondiente al pago de los servicios públicos, para lo cual registra el valor a cobrar al arrendatario por concepto de servicios públicos mediante un débito a la subcuenta 147090-Otros Deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un débito en las cuentas de Gastos generales que correspondan, de los grupos 51-DE AMINISTRACIÓN, 52-DE OPERACIÓN ó de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN por el valor del gasto que le compete a la Universidad, con crédito a la cuenta 242504-Servicios Públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

ii) La Universidad causa la cuenta por cobrar por el valor del arrendamiento mediante un débito en la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la cuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

2- a) El recaudo anticipado del valor de la prestación de un servicio o de la venta de bienes, constituye para la entidad contable pública un pasivo que deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, la cual deberá cancelarse cuando se efectúa el reintegro por la no prestación del servicio o por no realizar la venta.

b) Respecto de la anulación de facturas ya registradas, si estos corresponden al mismo período procede la reversión del ingreso inicialmente reconocido y con la expedición de la nueva factura el reconocimiento del ingreso de la vigencia.

Cuando la factura emitida corresponda a períodos anteriores, deberán reconocerse dos eventos, uno por la anulación disminuyendo el ingreso ya causado, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES con crédito a la cuenta por cobrar ya registrada y otro por la expedición de la nueva factura reconociendo la nueva cuenta por cobrar y el ingreso en la vigencia.

CONCEPTO 20117-156486 del 08-09-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad pública/ Causación o devengo 5408 Sistema General de participaciones
	Subtema		Reconocimiento contables por parte del MHCP de la última doceava de la participación para educación

Doctora
ANA LUCÍA VILLA ARCILA
Directora
Dirección General de Apoyo Fiscal
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156486, en la cual solicita concepto sobre el registro contable de la tercera parte de la última doceava de la participación de educación del Sistema General de Participaciones correspondiente a la vigencia 2010, antes de dar respuesta a la consulta elevada por el municipio de Calarcá, la cual usted ha trasladado a este despacho, teniendo en cuenta que existe divergencia en materia contable y presupuestal.

Lo anterior por cuanto contablemente en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, una vez se conoce el derecho a favor de la entidad territorial se debe efectuar el reconocimiento contable con independencia de que no exista flujo de recursos, mientras que presupuestalmente en cumplimiento de los artículos 17 de la Ley 715 de 2001 y 29 de la Ley 1176 de 2007, sobre el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones, la

asignación total de recursos correspondiente a la vigencia 2011 es diferente a la apropiación asignada en el Presupuesto General de la Nación para dicha vigencia.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 14 del Decreto 111 de 1996, con respecto al principio de anualidad del sistema presupuestal, señala que: "*El presupuesto contendrá la totalidad de los gastos públicos que se espere realizar durante la vigencia fiscal respectiva.*"

En consecuencia, ninguna autoridad podrá efectuar gastos públicos, erogaciones con cargo al Tesoro o transferir crédito alguno, que no figuren en el presupuesto (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 17 de la Ley 715 de 2001, en lo relacionado con la transferencia de la participación de educación, señala que: "*Sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la ley anual de presupuesto se determinará el programa anual de caja, en el cual se establecerán los*

giros mensuales correspondientes a la participación para educación a los departamentos, distritos o municipios. Los giros deberán efectuarse en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, para tal efecto se aforará la participación para educación del Sistema General de participaciones en la ley anual de presupuesto”.

A su vez, el artículo 29 de la Ley 1176 de de 2007, establece que: “*El giro de las transferencias establecido en el último inciso del artículo 17 de la Ley 715 del 21 de diciembre de 2001, deberá efectuarse en los diez (10) últimos días del mes al que corresponde la transferencia, y las entidades territoriales pagarán dentro de los dos (2) días siguientes a la transferencia de la Nación.*

PARÁGRAFO TRANSITORIO. En la vigencia 2008, el giro deberá efectuarse en los tres (3) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia. En la vigencia 2009, el giro correspondiente al mes de diciembre se realizará de la siguiente forma: una tercera parte en los últimos diez (10) días del año y el saldo en los tres (3) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia. En la vigencia 2010, el giro correspondiente al mes de diciembre se girará de la siguiente forma: dos terceras partes en los últimos diez (10) días del año y el saldo los tres (3) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia. En todos los casos, las entidades territoriales pagarán dentro de los dos (2) días siguientes a la transferencia de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 117 y 288 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública expresan:

“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.”

(...)

9.1.4.2 Gastos

(...)

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.”

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

5408- SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES: “*Representa el valor de los recursos transferidos por la Nación a entidades 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”.

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”.

Por su parte, los numerales 2.3.7. y 4.1.4 del Instructivo 11 de 2010, por medio del cual se establecen las instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2010, el reporte de la información y el inicio del período 2011, señalan:

"2.3. Reporte de operaciones recíprocas.

(...)

2.3.7. Recursos del Sistema General de Participaciones – SGP.

(...)

Las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones deben reconocer la última doceava en el periodo al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación.

4.1. ACTIVIDADES MÍNIMAS A REALIZAR PARA SIIF I – NACION PARA EL CIERRE DEL PERÍODO CONTABLE 2010.

(...)

4.1.4. Causación de las cuentas por pagar. (Transacción Obligación)

(...)

Las entidades que por mandato legal transfieran recursos del Sistema General de Participaciones, deberán reconocer, mediante asiento en forma manual, la última doceava, en cumplimiento del principio de devengo o causación, de acuerdo con lo señalado con el inciso 2 del numeral 2.3.7 del presente instructivo. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que atendiendo el principio de devengo o causación, la última doceava del Sistema General de Participaciones se debe reconocer en el período contable en el cual se efectúa la correspondiente distribución para la vigencia fiscal efectuada en el documento CONPES, con independencia del momento en que se giren los recursos por parte de la entidad cedente a la entidad que tiene el respectivo derecho.

Por tanto, una vez el Ministerio de Educación conozca su correlativa obligación con base en la respectiva distribución realizada para la vigencia, deberá reconocer la transferencia mediante un débito en la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial debe proceder a reconocer el respectivo derecho por transferencias mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 141312-Sistema General de Participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Así mismo, se debe tener en cuenta que la clasificación en vigencia actual y vigencia anterior a la que hace referencia la administración del municipio de Calarcá no es un criterio de clasificación y registro contable para este tipo de transacciones, dado que esta clasificación solo es válida para las cuentas que forman parte del grupo 13-RENTAS POR COBRAR.

Es de anotar que el modelo contable y presupuestal se rigen por bases y principios que los hacen diferentes, razón por la cual, en materia de modo y tiempo, la obligación presupuestal no necesariamente corresponde al reconocimiento contable de la obligación como ocurre con el registro de la última doceava del Sistema General de Participaciones. No obstante, estos modelos son conciliables al permitir identificar sus diferencias.

CONCEPTO 20116-155313 del 08-09-11		
Este concepto deja sin vigencia el concepto 20074-92578 del 08-07-11		
Este concepto quedó sin vigencia por el 201110-158739 del 20-12-11		

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidades Pública/ Causación o devengo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Registraduría Nacional del Estado Civil de los derechos a reposición de gastos de partidos y movimientos políticos

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1110 Depósitos en instituciones financieras
		1.2	2425 Acreedores
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Registraduría Nacional del Estado Civil de los ingresos obtenidos por el pago realizado en la expedición de duplicados de cédulas de ciudadanía

3	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la devolución de elementos de consumo

Doctora
MARÍA DELIA NIÑO SUA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155313, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. Gastos por reposición de campañas a favor de movimientos y partidos políticos

Señala en su comunicación que en su informe de auditoría, la Contraloría General de la República presentó el siguiente hallazgo:

"La subcuenta Otras Responsabilidades Contingentes presentó, a 31 de diciembre de 2010, saldo por \$127.596 millones, cifra que contiene un registro por \$91.009 millones realizado al cierre del ejercicio de 2010, con lo cual se subestima las cuentas por pagar por dicho valor, toda vez que se encuentran soportado con resoluciones de reconocimiento y orden de pago....."

El procedimiento adelantado y denominado "CAUSACIÓN DE OBLIGACIONES DE PARTIDOS Y MOVIMIENTOS POLÍTICOS Y CONTRATOS DE AUDITORIA EXTERNA", indica que ésta se realiza con base en el informe físico y en medio magnético del Fondo Nacional de Financiación de Partidos y Campañas Electorales donde se relacionan los candidatos que tienen derecho a la Reposición de Gastos de Campaña..., procedimiento que se considera errado toda vez que la Registraduría Delegada en lo Electoral, CERTIFICA el cumplimiento de los requisitos, reconociendo el derecho a acceder al pago de la reposición, momento en el cual surge la obligación de la RNEC, por lo tanto, la certificación constituye el soporte para efectuar el registro en las Cuentas de Orden. (...)"

Por lo anterior, solicita concepto respecto al hallazgo anterior.

2. Ingresos obtenidos por la expedición de duplicados de cédulas de ciudadanía

Manifiesta en su comunicación que: *"(...) me permito transcribir el Hallazgo por parte del Ente de Control para mayor ilustración sobre el tema consultado verbalmente:*

La cuenta 2910- Ingresos recibidos por anticipado presenta \$20.550,2 millones como saldo a 31 de diciembre de 2010; sin embargo, al realizar el cruce con la información enviada por la Coordinación de Producción, se tienen al cierre de la vigencia 1.429.062 partidas pendientes de identificar con los registros que envían los bancos desde el año 2004, cuyo valor asciende a \$40.000 millones aproximadamente; lo que le resta confiabilidad a la información, incumple el instructivo 011 de la CGN del 16 de diciembre de 2010 y genera incertidumbre en el saldo de esta cuenta y su contrapartida en el patrimonio-cuenta 3230 Resultado del Ejercicio.

(...)

INQUIETUD DEL FONDO ROTATORIO.

Es muy complejo realizar el registro contable tal como lo establece la Contaduría General de la Nación en el aplicativo alterno debido a que:

- *Diariamente no se conoce la clasificación del Recaudo por los diferentes hechos generadores contemplados en la Ley 1163 de 2007 como duplicados de cédulas, tarjetas de Identidad, fotocopias, servicios informativos.*
- *El gran volumen de información generada por los Bancos.*
- *El proceso de la reclasificación del ingreso por cada uno de los recaudos se adelanta con cruces de información enviada por las Delegaciones, Notarias a Nivel nacional y con el informe de producción generado por el área de Identificación en forma mensual".*

3. Reconocimiento contable de la devolución de elementos de consumo

Expresa en su comunicación que: *"Durante el año 2005, la Registraduría Nacional del Estado Civil, adquirió bienes que posteriormente fueron entregados a un contratista, producto de la celebración del contrato No. 057 de 2005, los cuales al finalizar dicho contrato fueron restituidos a la entidad. Por lo anterior, ¿deben afectarse los estados financieros de la entidad para incorporar tales elementos?"*

CONSIDERACIONES

1. Gastos por reposición de campañas a favor de movimientos y partidos políticos

Mediante reunión sostenida con la entidad, se señaló que la Registraduría Nacional del Estado Civil, para el reconocimiento contable de la reposición de gastos de campañas a favor de los partidos y movimientos políticos, sigue lo señalado por la Contaduría General de la Nación, mediante el concepto 20074-92578, en el cual se concluyó: *"Considerando que, solo cuando los partidos y movimientos políticos envían sus informes y cumplen con los trámites de ley, se hace exigible el pago por reposición de gastos de campaña, una vez la Registraduría Nacional del Estado Civil reciba el listado del Fondo Nacional de Financiación de Partidos y Campañas Electorales con la relación de candidatos que tienen derecho a la reposición de gastos de campaña, deberá registrar en Cuentas de Orden el valor correspondiente. Una vez los partidos y movimientos políticos inicien los trámites correspondientes para adelantar el cobro, la Registraduría deberá registrar la cuenta por pagar y el gasto respectivo".*

Adicionalmente, se expresó que: *"Teniendo en cuenta lo señalado en el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, contablemente consideramos que el procedimiento no es errado, toda vez que para el registro de las cuentas por pagar se debe surtir estrictamente los trámites de la cadena presupuestal así:*

- *Solicitud de CDP generado en el Fondo de Campañas con base en la Resolución expedida por el Consejo Nacional Electoral una vez exista certeza de que los Partidos Políticos, Movimientos o Grupos Significativos de personas han cumplido con los requisitos correspondientes para acceder al pago.*
- *Constitución del CDP con base en la solicitud anterior.*
- *Registro del compromiso con base en el acto administrativo expedido por el ordenador el gasto*
- *Obligación con base en el número del compromiso a través del modulo de Egresos del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF), el cual se encuentra en línea con el modulo de contabilidad.*
- *Generación de la Orden de Pago para la cancelación de la cuenta por pagar, el cual se encuentra en línea con el modulo de contabilidad.*

Por lo anterior, técnicamente no es procedente contabilizar las cuentas por pagar de los Partidos y Movimientos Políticos con la resolución expedida por el Consejo Nacional Electoral sin afectar la cadena presupuestal, toda vez que el SIIF NACION contempla los hechos económicos para su registro en diferentes módulos como son: Egresos, Ingresos, PAC, los cuales se encuentran en línea con el módulo de Contabilidad y se presentarían dobles registros automáticos y manuales".

Así las cosas, en materia contable, el párrafo 61 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa 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).

De igual forma, el párrafo 104 del mismo instrumento normativo, establece en relación con la Oportunidad como condición para que se cumpla la característica cualitativa de la información contable de la Relevancia, que: *"La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce"*. (Subrayado fuera de texto).

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

Por su parte, el párrafo 202 del citado Marco Conceptual, señala que *"Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal"*. (Subrayado fuera de texto).

2. Ingresos obtenidos por la expedición de duplicados de cédulas de ciudadanía

Mediante el concepto 201012-150113, del 12 de enero de 2011, dirigido a su Despacho, la Contaduría General de la Nación, concluyó que: *"(...) el reconocimiento contable de los ingresos provenientes de la expedición de los duplicados de las cédulas de ciudadanía y las tarjetas de identidad, debe realizarlo el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, en su calidad de titular de los ingresos, mediante un débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 410101-Tasas, de la cuenta 4101-NO TRIBUTARIOS."*

Con el recaudo de los recursos, la entidad debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS."

A su vez, mediante el concepto 20115-154024, del 12 de enero de 2011, dirigido al Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, la Contaduría General de la Nación, concluyó que: *"Con base en las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta que el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil es el titular de las tasas recibidas por concepto de solicitudes de duplicados de las cédulas de ciudadanía, y que dichos recursos no son utilizados para la producción de las mismas, dado que ese proceso se encuentra en cabeza de la Registraduría Nacional del Estado Civil, y es financiado con recursos del Presupuesto General de la Nación, este Despacho reitera lo señalado mediante el concepto 201012-150113, en la medida en que el recaudo de la tasa no constituye un ingreso recibido por anticipado para el Fondo Rotatorio, puesto que la obligación operativa del proceso se concentra en una entidad contable distinta.*

Cabe anotar, que el registro contable de la causación y del recaudo de la tasa debe realizarse de forma separada y simultánea, en la medida en que la entidad conoce del ingreso con el pago de la persona solicitante del duplicado de la cédula de ciudadanía".

3. Reconocimiento contable de la devolución de elementos de consumo

La cláusula 14.2.4.4 del Contrato 057 de 2005, señala: *"Insumos: Con el propósito de mantener la continuidad en la producción de documentos de identidad, LA REGISTRADURIA hará entrega al CONTRATISTA del inventario de insumos existente al momento de iniciar la ejecución del contrato. EL CONTRATISTA utilizará este material en la producción de los documentos objeto del contrato que suscriba. Concluido el plazo previsto contractualmente, EL CONTRATISTA devolverá a la REGISTRADURIA la misma cantidad de insumos recibidos".* (Subrayado fuera de texto)

Mediante reunión sostenida con la entidad, se manifestó que: *"Durante el año 2005 la Registraduría Nacional del Estado Civil adquirió insumos, catalogados como elementos de consumo, los cuales se registraron en el modulo de inventarios, afectando contablemente el gasto. Al finalizar dicho contrato, y en cumplimiento del mismo, el contratista devolvió los elementos entregados".*

Con base en lo anterior, en materia contable el párrafo 119 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala respecto al principio de contabilidad pública 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)

Así mismo, el párrafo 141 del mismo instrumento normativo, establece que: *"Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Gastos por reposición de campañas a favor de movimientos y partidos políticos

Con base en las consideraciones expuestas, y con el fin de que la información contable refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, se concluye que la Registraduría Nacional del Estado Civil, debe reconocer el gasto y el pasivo correspondiente, por la reposición de gastos de campañas a favor de los partidos y movimientos políticos, una vez sea expedida la Resolución por parte de la Registraduría Delegada en lo Electoral, en la medida en que con la

expedición de dicha Resolución se genera un derecho de cobro a favor de los partidos o movimientos políticos, y en consecuencia una obligación para la Registraduría.

Ahora, no obstante que los registros contables en el SIIF II requieren previamente un registro presupuestal, en el caso de los gastos por reposición de votos a favor de los movimientos y partidos políticos, la entidad deberá efectuar los registros con independencia del momento en que se presenten las cuentas de cobro por el derecho a la reposición.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el concepto 20074-92578, del 8 de julio de 2007, dirigido a su Despacho.

2. Ingresos obtenidos por la expedición de duplicados de cédulas de ciudadanía

Considerando lo señalado mediante los conceptos 201012-150113 y 20115-154024, este Despacho reitera que el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, debe reconocer, con base en el principio de Causación o Devengo, las tasas por duplicados de las cédulas de ciudadanía, mediante un débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 410101-Tasas, de la cuenta 4101-NO TRIBUTARIOS.

Una vez, la entidad conozca del pago realizado, debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora, si la entidad conoce del ingreso en el momento del recaudo, los dos registros anteriores deben realizarse de manera simultánea.

Así mismo, puede ocurrir que de la totalidad de los recaudos que recibe el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, no se pueda identificar inmediatamente el concepto recaudado. En este caso, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Una vez identificado el origen y el respectivo aportante, se registra un débito en la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES de la cuenta 2425-ACREEDORES y un crédito en la subcuenta 410101-Tasas, de la cuenta 4101-NO TRIBUTARIOS.

3. Reconocimiento contable de la devolución de elementos de consumo

Con base en lo señalado en las consideraciones, la Registraduría Nacional del Estado Civil, no debe incorporar los elementos restituidos por el contratista, considerando que dichos elementos fueron reconocidos como Gastos en el momento de su adquisición. No obstante lo anterior, la entidad debe implementar las acciones que sean necesarias para llevar un control administrativo de los mismos, bien sea en cuentas de orden deudoras de control, o mediante otros mecanismos de control.

CONCEPTO 201112-159692 del 29-12-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad Pública/ Causación o devengo/prudencia
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural reconozca los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en la vigencia actual, como gastos de ajustes de ejercicios anteriores por el hecho de que los convenios hayan sido celebrados en vigencias pasadas

Doctora
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159692, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"La Contraloría General de la República en desarrollo de la Auditoría Gubernamental con Enfoque integral modalidad regular realizada al Ministerio de la vigencia 2010 dejó consignado el siguiente hallazgo:*

"Hallazgo No.49 - Otros Gastos - ajustes ejercicios anteriores

Se registraron como gastos de ejercicios anteriores \$39.896.6 millones, correspondientes a la ejecución de recursos en el año 2010 de convenios que a diciembre 31 de 2009 tenían saldos por ejecutar, procedimiento que contraviene el principio contable de causación que establece que los hechos económicos deben reconocerse y contabilizarse en el periodo contable en que estos ocurran, lo cual distorsiona lo reflejado en el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social en cuanto a los gastos del periodo y por consiguiente el resultado operacional de la vigencia."

Esta situación se presenta porque los contratos y/o convenios no son ejecutados en la vigencia en la cual se le han asignado los recursos, razón por la cual el MADR registra los recursos que no fueron ejecutados en la vigencia de asignación como gastos de ejercicios anteriores, observando el principio de asociación de ingresos y gastos.

Por lo anterior solicito me informe el tratamiento contable de los recursos ejecutados en la vigencia siguiente de la asignación de los recursos".

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Marco Conceptual 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 determinad'. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 101 del mismo instrumento normativo, expresa que: *"Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información"*. (Subrayado Fuera de texto)

El párrafo 104 del citado Marco Conceptual establece en relación con la Razonabilidad como condición para que se cumpla 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)

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

De igual forma, el párrafo 119 del mismo texto 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)

De igual forma, el párrafo 120 del citado Marco Conceptual, señala en referencia al principio de Prudencia, que: *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. 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"*.

De otra parte, es de anotar que el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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*.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ajustes por mayores valores causados

2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que se derivan de la ejecución de convenios celebrados entre dos o más entidades dependerá de las cláusulas estipuladas en los mismos, en la medida en que en éstas se señalan el objeto y el alcance del mismo, los derechos y obligaciones de las partes, el flujo de los recursos, su titularidad, el destino de los rendimientos financieros y remanentes, entre otros.

No obstante lo anterior, con base en los informes de ejecución de los convenios, y con fundamento en el principio de Causación o devengo, los ingresos y gastos que se derivan de los mismos se deben reconocer cuando nacen los derechos u obligaciones para la entidad, con independencia de la fecha en la cual se hayan firmado los convenios o se hayan asignado los recursos a los mismos.

Así las cosas, no obstante los convenios hayan sido firmados en años anteriores, se deben reconocer como ingresos y gastos del período únicamente los que se hayan generado durante la vigencia actual, pues se reitera que los hechos que se derivan de la ejecución de convenios celebrados deben reconocerse en el momento en que suceden con el fin de que la información contable refleje de manera razonable la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad a un período determinado.

En ese sentido, no es viable que la entidad reconozca los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales realizados en la vigencia actual, como gastos de ajustes de ejercicios anteriores por el hecho de que los convenios hayan sido celebrados en vigencias pasadas, pues dicho tratamiento contraría los principios de Devengo o Causación y Prudencia.

Cabe señalar que la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, se utiliza para el reconocimiento de hechos realizados y no reconocidos en vigencias anteriores, errores aritméticos o la aplicación errada de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad.

9.4 Asociación

CONCEPTO 20118-157287 del 04-10-11			
1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
		2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Principio de Contabilidad/ Asociación
		1.2	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Costos de producción
		2.1	7690 Otros servicios dehotelería y promoción turística
	Subtema		Reconocimiento de los costos por servicio de alojamiento, suministro de de alimentos y bebidas y otros servicios de hotelería y promoción turística asociados a los ingresos en desarrollo del objeto social

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 20118–157287, en la cual consulta el procedimiento a aplicar con ocasión de la observación que la Contraloría General de la República-CGR hizo a los estados contables de la vigencia de 2008, en el siguiente sentido: *"En la distribución de los costos de ventas y operación se afectan los conceptos de alojamiento y suministro de alimentos y bebidas, lo cual concuerda con la forma en que se registran los costos de producción. Al respecto se observa, que esto no es consistente con la distribución de los ingresos, toda vez que en estos se discriminan los conceptos del servicio en alojamiento, alimentos-bebidas y otros servicios"*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La CGR observó en la información financiera de la Sociedad Hotel Tequendama S.A. por la vigencia de 2008, que la clasificación de los costos de producción no está asociada en su totalidad a los conceptos que generan los ingresos por venta de servicios, debido a que presenta ingresos por concepto de alojamiento, alimentos y bebidas y otros servicios, mientras que en los costos de producción registra únicamente los relacionados con alojamiento y suministro de alimentos y bebidas

En relación con la normatividad contable pública, los Principios de Contabilidad Pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que orientan la elaboración de la información contable pública, señalando respecto del 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."*

Así mismo, la Norma Técnica relativa a los Costos de producción, señala: **"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. (...) Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos."(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 7690-OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y PROMOCIÓN TURÍSTICA, como: *"Representa el*

valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios, tales como: lavandería, teléfono, sauna, juegos y deportes."

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado, el grupo 76- COSTOS DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, permite el reconocimiento de los costos de Alojamiento y Suministro de Bebidas y alimentos, y en la cuenta 7690-OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, los costos relacionados con los servicios de lavandería, teléfonos, sauna, juegos y deportes.

En consecuencia, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, éste permite reconocer los costos en que incurre la entidad por Servicios de alojamiento, Suministro de alimentos y bebidas y Otros servicios de Hotelería y Promoción turística para asociarlos con los conceptos de ingresos obtenidos en desarrollo de su objeto social, como son: Alojamiento, Suministro de Alimentos y Bebidas y Otros servicios, debiendo hacerse la asociación respectiva.

9.5 Medición

9.6 Prudencia

CONCEPTO 20116-155388 del 05-07-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad / Prudencia/ Devengo o causación 4110 No tributarios
	Subtema		Reconocimiento de los ingresos generados por regalías y compensaciones petroleras, transporte de combustible por oleoductos y gasoductos y por extracción de materiales de construcción y canteras.

Doctor
HÉCTOR GERMÁN PINEDA MATÍZ
Profesional Universitario
Procuraduría Provincial de Girardot
Girardot - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116–155388, en la cual consulta: *"Cómo deben los municipios registrar contablemente los ingresos generados por regalías y compensaciones petroleras, transporte de combustible y materiales de construcción y cantera, determinando en que momento debe efectuarse el registro, cuando sean derechos ciertos o ingresos potenciales, si es viable hacer el registro con base en estimaciones de Plan Anual de Caja. En caso negativo señalarán que principios y normatividad se vulnera al registrar contablemente con base en estimaciones."*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala los principios y normas técnicas que configuran los fundamentos contables vinculados a objetivos específicos; respecto de los principios el párrafo 13 del Plan General de Contabilidad señala: *"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."*

14. 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)

Ahora bien, los principios de Devengo o Causación y el Prudencia están definidos en los párrafo 117 y 120 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública como:

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

El principio de Devengo o Causación es aplicable a los ingresos generados por las operaciones del ente contable público, respecto de los cuales la Norma Técnica en el numeral 9.1.4.1. del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

"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, (...), o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. (...).

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." (Subrayado fuera de texto)

Además, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública que comprende la estructura y descripción de las cuentas utilizadas para el registro de las operaciones y hechos económicos por los entes públicos, describe 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 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.

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"*

En cuanto a los ingresos derivados del impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos de que trata el parágrafo del artículo 26 de la Ley 141 de 1994 éste fue creado por el artículo 42 de la Ley 37 de 1931, y luego reformado por el artículo 52 del Decreto 1056 de 1953, actual Código de Petróleos.

El procedimiento para la liquidación, recaudo y giro de los recursos se encuentra regulado en el decreto 1747 de 1995, según el cual, para efectos de la distribución del impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos intervienen: (i) el Ministerio de Minas y Energía quien efectúa la liquidación trimestral de los recursos a ser distribuidos; (ii) los operadores de los oleoductos y gasoductos quienes lo recaudan y posteriormente lo giran a los municipios y; (iii) al Departamento Nacional de Planeación- Fondo Nacional de Regalías, encargada de la distribución del impuesto. La Ley 141 de 1994, señala: "De conformidad con el parágrafo del artículo 26 de la Ley 141 de 1994, los recursos provenientes del impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos serán cedidos a las entidades territoriales. En consecuencia, el Ministerio de Minas y Energía, Dirección General de Hidrocarburos, efectuará trimestralmente las liquidaciones, para ser distribuidos entre los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos en proporción al volumen y al kilometraje, para uso exclusivo con destino a inversión, en los términos del artículo 15 de la ley 141 de 1994.

Las liquidaciones se les enviarán a los operadores de los oleoductos y gasoductos, quienes lo recaudarán de los propietarios del crudo o del gas, para que el operador lo gire directamente a las entidades territoriales, dentro de los diez (10) días siguientes al recibo de la liquidación, enviando copia de la constancia del giro al Ministerio de Minas y Energía-Dirección General de Hidrocarburos y a la Comisión Nacional de Regalías." (Subrayado fuera de texto)

De otra parte en relación con los materiales de construcción y cantera, los artículos 88 a 93 del capítulo VI del Acuerdo 36 de 1998 "*Por medio del cual se expide el Estatuto de Rentas para el Municipio de Girardot*" reglamentan el cobro del impuesto por extracción de arena, cascajo y piedra, según el cual mensualmente el contribuyente presentará la declaración con liquidación privada del impuesto por las operaciones realizadas por este concepto.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública, la información que las entidades contables públicas producen debe atender los principios de contabilidad, de los cuales el de Prudencia señala que únicamente los ingresos realizados durante el período son susceptibles de contabilizarse mas no los potenciales o sometidos a condición alguna y el de Devengo o Causación señala que el reconocimiento de los ingresos aplica al reconocer los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o el equivalente que se deriva de estos.

1) En relación con el tratamiento contable para el reconocimiento de los ingresos por regalías y compensaciones se asemeja al señalado para las transferencias, según el cual los ingresos serán reconocidos por la entidad receptora, una vez el Ministerio de Minas y Energía en cumplimiento del Decreto 1760 de 2003, expida la resolución con la liquidación que permita al ente territorial beneficiario, reconocer el derecho de la participación mediante un débito en la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411010- Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Por tanto en consideración a lo anotado, el registro de los ingresos por regalías y compensaciones petroleras debe efectuarse cuando se constituya el derecho cierto de cobro.

2) De otra parte la cesión del impuesto de transporte de combustibles por oleoductos y gasoductos se configura en una forma de compensación establecida en favor de los municipios por cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos, como una retribución a estas entidades, por los daños, el deterioro y los efectos nocivos que haya sufrido su territorio y en especial, su medio ambiente, como consecuencia del paso de esas tuberías.

Según lo expresado por el artículo 26 de la Ley 141 de 1994, corresponde al Ministerio de Minas y Energía realizar trimestralmente las liquidaciones de este gravamen, información que es suministrada a los operadores para su pago a los Municipios, por lo que es en desarrollo de este procedimiento que se configura el derecho cierto de cobro para las entidades territoriales y poder causar este ingreso mediante el registro contable para lo cual debita la subcuenta 140120-Participación en el transporte por oleoductos, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta 411025-Participación en el transporte por oleoductos, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

3) En cuanto al impuesto por extracción de materiales de construcción y canteras, la reglamentación para el Municipio de Girardot establece que es la declaración y liquidación privada presentada por el contribuyente, el documento que permite determinar el ingreso por este concepto, por lo que debe señalarse que este mismo documento es el soporte para realizar el registro contable del gravamen a cobrar, para lo cual se debita la subcuenta 140190-Otros deudores por ingresos no tributarios, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS

4) Ahora bien, el Plan anual mensualizado de caja es un instrumento de planeación financiera de carácter presupuestal que define el monto máximo mensual de fondos disponibles de la entidad, limitado por el valor máximo de apropiaciones presupuestales aprobadas, sujetas a modificaciones, documento que no satisface los requerimientos para constituirse en soporte para el registro de los ingresos a que se refiere en la consulta.

5) En atención a lo expresado los diferentes conceptos de ingreso están sujetos a procedimientos y reglamentos claros que señalan la oportunidad para configurar el derecho a cobrar por parte del ente territorial y en consecuencia el registro contable, de manera que registrar contablemente con base en estimaciones estaría contraviniendo los principios de Devengo o causación y el de Prudencia de que trata la normatividad contable pública.

9.7 Periodo contable

9.8 Revelación

9.9 No compensación

CONCEPTO 20111-150982 del 15-02-11			

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad pública/ No compensación Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema		Reconocimiento por parte del municipio de la La Plata, de las diferencias que se generan entre la información registrada por el municipio y la suministrada por MHCP por concepto de los recursos administrados por el FONPET

Doctor
JAIME LAUREANO PINZÓN CALDERÓN
Contador
Municipio de la Plata
La Plata - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150982 en la cual consulta el procedimiento contable para registrar las diferencias que se generan entre la información registrada por el municipio en el 2010 y la suministrada a 31 de diciembre de 2010 por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público por concepto de los recursos administrados por el FONPET, como por el cálculo actuarial determinado por el Ministerio.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 1º a 11º 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 los derechos e ingresos correspondientes.

Respecto del ajuste a realizar consecuencia de las diferencias entre los saldos contables de la entidad y la información generada por el FONPET, es preciso remitirnos al Principio contable de la No Compensación de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, el cual 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."

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 la creación de la Reserva financiera actuarial, señalando en el numeral 8 respecto de los recursos que las entidades tienen en el FONPET:

"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.*

(...)

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, mediante los siguientes registros:

(...)

El registro contable de la participación en las regalías y compensaciones, la entidad contable pública empleadora consiste en debitar la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acreditar la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, previa causación del ingreso correspondiente.

Para registrar los recursos de privatizaciones, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acredita la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

(...)

Para registrar los recursos de enajenaciones al sector privado de activos de las entidades territoriales, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acredita la subcuenta y cuenta en que se encuentre registrado el activo recibido como contraprestación.

Para registrar los recursos del Sistema General de Participaciones, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previa causación del ingreso correspondiente.

(...).

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.”

Cabe anotar que según la Resolución de la CGN No. 585 de 22 de diciembre de 2009, “*Por medio de la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública*”, el reconocimiento en la entidad territorial de los recursos administrados por el FONPET se efectúa en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

De otra parte, 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, dispone:

"6. REGISTROS CONTABLES DE PENSIONES. *La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, (...) de la cuenta 5102, CONTRIBUCIONES IMPUTADAS (...) y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (...) de la cuenta 2720-PROVISION PARA PENSIONES, según corresponda.”*

CONCLUSIÓN

Conforme a lo expresado, señalamos lo siguiente:

De acuerdo con la regulación contable pública debe aplicarse el principio contable de No compensación, es decir que en ningún caso podrán presentarse partidas netas por efecto de compensar activos y pasivos del Balance, por lo que deberán realizarse los ajustes pertinentes en cada una de las cuentas.

En consecuencia,

1- Respecto de la Reserva financiera actuarial, acorde con lo indicado por el Procedimiento contable relacionado con el tratamiento del pasivo pensional, es responsabilidad de la entidad reconocer y actualizar periódicamente la información contable correspondiente a los recursos administrados por el FONPET, para lo cual por la diferencia presentada, debitará la subcuenta

190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditará la subcuenta que representa el derecho según la fuente que origine el recurso, el cual ha debido causarse previamente, reconociendo el respectivo ingreso.

2- En relación con el cálculo actuarial, deberá reversar el mayor valor contabilizado debitando la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales (Cr) y acreditando la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, de la cuenta 2720-PROVISION PARA PENSIONES a efecto de ajustar el reconocimiento del cálculo actuarial a su valor real.

3- En cuanto al ajuste de la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (DB) indicado en su comunicación, es pertinente señalar que la información generada por el FONPET se refiere al pasivo pensional NO provisionado, es decir la diferencia entre el cálculo actuarial y los recursos que respaldan el pasivo pensional del Municipio, más no a la amortización del cálculo actuarial, la cual debe realizar la entidad contable pública en un plazo de 30 años contados desde el 31 de diciembre de 1994. Como en este caso la entidad no ha realizado la amortización de su pasivo pensional, deberá registrarla durante el plazo que resta hasta el 2024, debitando la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y acreditando la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Ahora bien, es competencia de la entidad mantener actualizada la información relacionada con el Pasivo pensional y la reserva financiera destinada a cubrir las obligaciones pensionales, lo cual implica incorporar los recursos colocados en el Fonpet a nombre del municipio, la actualización del cálculo actuarial, así como la amortización periódica del mismo.

Cabe anotar que la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es la dependencia encargada de proveer el cálculo actuarial de cada entidad territorial, a donde puede dirigirse en caso de requerir ilustración sobre el tema de pensiones.

CONCEPTO 20114-153512 del 30-05-11

1	TÍTULO	1. 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad pública/ No compensación Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS.
	Subtema		Reconocimiento contable de los recaudos por cuotas moderadoras y copagos, e inviabilidad de registrarlos como un menor valor de las cuentas por cobrar a cargo de las pagadoras de servicios de salud

Doctor
 RAFAEL PENAGOS ARIAS
 Profesional Universitario
 Contraloría General de Antioquia
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153512, en la cual nos informa que el Procedimiento contable para el reconocimiento de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de Servicios de Salud-IPS, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe el procedimiento que debe aplicarse para el recaudo de la cuota moderadora y copagos, indicando que el registro contable para la IPS corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1105-CAJA y como contrapartida de manera transitoria la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que al momento de consolidar la facturación a cargo de la EPS, este valor debe reconocerse como un menor valor de la cuenta por cobrar 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Por lo anterior, considera que este procedimiento debe simplificarse obviando el registro transitorio en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, dado que el valor de esta cuenta se traslada automáticamente a la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, con el registro mensual de las facturas generadas, a cargo de las diferentes pagadoras de los servicios de salud.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 119 y 123 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los principios de contabilidad pública de Medición y No compensación establecen:

"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 (...)"

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".

El numeral 4 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 en lo relacionado con la cuota moderadora y copagos, indica que:

"De acuerdo con la ley, son ingresos de la Empresa Promotora de Salud-EPS, las cuotas moderadoras que reciben de los afiliados y los copagos que reciben de los beneficiarios, razón por la cual cuando la IPS efectúe el cobro por dichos conceptos, debe registrarlos como un recaudo a favor de terceros, debitando la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y acreditando la subcuenta 290503-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abone a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-

RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta 140901-Plan obligatorio de salud POS-EPS, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD". (Subrayados 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 2905-RECAUDO 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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que de conformidad con la Ley, los recaudos por cuotas moderadoras y por copagos que reciben las IPS son ingresos de las EPS, razón por la cual corresponden a recaudos que las IPS deben reconocer en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Ahora bien, con independencia de que en el contrato con la EPS, se indique que la IPS puede abonar los recaudos por cuota moderadora o por copagos a los derechos registrados en las cuentas por cobrar a la EPS por la prestación de servicios a los usuarios, en atención al principio de contabilidad de No compensación no es viable que estos recaudos se reconozcan como un menor valor de las cuentas por cobrar, dado que se trata de dos transacciones de naturaleza diferente y cada una de ellas implica un adecuado reconocimiento en el momento de su origen.

Es de anotar que si como resultado del cruce de cuentas entre los derechos reconocidos por la IPS y los recaudos a favor de las EPS sobran recursos, deben mantenerse registrados en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto se giren a la EPS.

CONCEPTO 201110-158393 del 22-11-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad/ No compensación Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema		Inviabilidad de presentar en forma global las inversiones forzosas en TES

Doctora
PATRICIA ELENA OSORIO LÓPEZ
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional – CASUR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110–158393, en la cual consulta, ¿En el caso de inversiones con fines de política representadas en títulos TES que posee la entidad, el registro de la utilidad o pérdida generada en la valoración debe reconocerse contablemente por cada uno de los títulos o puede presentarse en forma global?. Además, la entidad aclara en información adicional que estas son inversiones forzosas.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, los Principios de Contabilidad Pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que orientan la elaboración de la información contable pública, señalando respecto del Principio de No compensación 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."*

De otra parte, 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 con fines de política, señala: **"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 forzada, por mandato legal. (...)"

Así mismo, respecto de la actualización de este tipo de Inversiones, indica: **"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.

Cuando las metodologías de la Superintendencia Financiera no consideren el riesgo del emisor, se deben efectuar evaluaciones adicionales que permitan la medición de este riesgo con el fin de establecer la necesidad de constituir provisiones. En este caso se debita la subcuenta 530233-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA

PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128033-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR)."

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar:

CONCLUSIÓN

Conforme a lo señalado por el Régimen de Contabilidad Pública, el principio de contabilidad pública de No compensación, en ningún caso permite presentar partidas netas de ingresos y gastos, por consiguiente en las inversiones con fines de política, las cuales durante el período de tenencia de los títulos pueden presentar variaciones positivas o negativas por efecto de la actualización, según puede observarse en las consideraciones anotadas, deberá registrarse individualmente tanto la adquisición como el resultado de la medición posterior de los títulos.

9.10 Hechos posteriores al cierre

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 20114-153699 del 07-06-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de E.I.C.E Terminal de transportes de Fusagasuga de los bienes recibidos de una Sociedad Anónima sin valoración

Doctor
EDWIN GALINDO CARO
Contador Externo
E.I.C.E. Terminal de Transportes de Fusagasugá
Fusagasuga - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153699, en la cual la E.I.C.E Terminal de Transportes de Fusagasugá consulta el procedimiento contable a seguir en relación con

la incorporación contable del inventario de Propiedades, Planta y Equipo recibido de una Sociedad Anónima sin la debida valorización.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el tema de incorporación de bienes en Propiedades, planta y equipo por parte de una entidad, es importante atender lo estipulado en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, respecto de:

Características cualitativas de la información contable pública:

"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", y soporta la característica cualitativa de confiabilidad de la información."

Principios de contabilidad pública, en relación con:

"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 de texto)

De otra parte, las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, respecto del costo histórico 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 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

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

En primer lugar, es de tener en cuenta que las Propiedades, planta y equipo del ente contable público se reconocen inicialmente en la contabilidad por su costo histórico. En los casos en que el

precio se ha pactado entre agentes, dicho costo será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico, en cumplimiento de lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20119-157580 del 27-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
		1.2	Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre
	Subtema		Reconocimiento de costos y gastos al cierre de la vigencia

2	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas a las cuentas de actividad financiera, económica social y ambiental
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer impuestos como costos de producción del banco de tierras

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Metrovivienda de las transferencias de capital recibidas del Distrito

Doctores
LUZ M. CARO LÓPEZ
Gerente General
JUAN MANUEL RODRÍGUEZ P.
Director Administrativo
METROVIVIENDA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación radicada con el expediente 20119-157580, en la cual manifiestan la necesidad de unificar criterios en la aplicación de las disposiciones en materia contable y en razón a que la auditoría externa de la empresa lo considera necesario, plantea usted consulta sobre los siguientes temas:

1. *"Gastos no registrados: A 31 de diciembre de 2010, los estados financieros no incluyeron unos gastos en los que se incurrió durante 2010, por valor de \$158.449.629, debido a que no habían sido aportadas algunas facturas por parte de contratistas y/o de terceros. Adicionalmente, por esta misma razón se encontraban pendientes de registrar costos*

asociados a los proyectos, que representaban un mayor valor de los inventarios por \$232.241.021. (Observación de la auditoría externa)."

Pregunta: *"¿Resulta viable aplicar la recomendación de la auditoría externa, si la empresa por su carácter de industrial y comercial, no maneja reservas sino cuentas por pagar presupuestales, y no se considera lógico contabilizar las cuentas por pagar de las personas naturales y jurídicas que no habían facturado o no habían sido certificadas por el interventor al finalizar la vigencia y si se tiene en cuenta que el interventor autoriza el pago de cada contrato como tal?"*

Sobre esta pregunta, la entidad menciona que: ... *"al tener en cuenta la naturaleza de la contabilidad, que concede prioridad a la esencia sobre la forma, se debe tener una obligación cierta, clara, expresa y exigible."*

2. *"Impuestos registrados como inventarios. Durante 2010, la empresa registró en la cuenta de inventarios una fracción del impuesto al patrimonio de la vigencia 2010 y del impuesto de industria y comercio, por el valor de \$1.051.000.000. Tales impuestos debieron reconocerse en el estado de resultados y afectar la utilidad del ejercicio, puesto que no corresponde a erogaciones o costos necesarios de los proyectos para ponerlos en condiciones de venta, tal como lo establecen los principios contables aplicables a la entidad. (Observación de la auditoría externa)."*

Pregunta: *"¿Es viable aplicar la recomendación de la auditoría, dado que Metrovivienda ha adoptado el criterio según el cual aquellos costos que se generen por inversión, van con cargo a cada proyecto y, para el caso de los impuestos cargarlos a los costos indirectos y posteriormente, cuando haya una venta, sacarlos vía costo? Por lo tanto la empresa capitalizó el impuesto al patrimonio en forma proporcional por cada uno de los proyectos en ejecución."*

Aclara la entidad que al responder a la auditoría señaló: *"(...) de acuerdo con su objeto social y al tener en cuenta que una de sus principales funciones es la de "bancos de tierras", registra directamente como mayor valor de la inversión todas aquellas erogaciones que hacen parte del costo directo e indirecto de los Proyectos de Inversión (...)"*

3. Por último, menciona que: *"Metrovivienda recibe como recursos de capital los giros de las transferencias por parte de la Secretaría Distrital de Hacienda. Es decir, que afectan directamente el patrimonio de la empresa, cuya finalidad es adelantar la ejecución de los proyectos (banco de tierras) y no cuenta con transferencias de ingresos, lo cual hace que se obtengan los recursos en forma directa desde la inversión, afectando contablemente la cuenta de inventarios."*

Así mismo, la entidad termina su comunicación mencionando que el impuesto de industria y comercio se registra de la misma forma, es decir que cada vez que se realiza una venta, la parte que corresponde se carga a cada uno de los proyectos y se capitaliza. Esta práctica se ha llevado a cabo desde el inicio de las actividades de la empresa.

Al respecto, atendemos su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 15 de 1998 del Consejo de Bogotá, Distrito Capital, mediante el cual se crea METROVIVIENDA, siendo una empresa no societaria, en su artículo 2o. relativo al objeto de empresa establece:

- A. *"Promover la oferta masiva de suelo urbano para facilitar la ejecución de Proyectos Integrales de Vivienda de Interés Social.*
- B. *Desarrollar las funciones propias de los bancos de tierras o bancos inmobiliarios, respecto de inmuebles destinados en particular para la ejecución de proyectos urbanísticos que contemplen la provisión de Vivienda de Interés Social Prioritaria.*
- C. *Promover la organización comunitaria de familias de bajos ingresos para facilitar su acceso al suelo destinado a la Vivienda de Interés Social Prioritaria".*

1. Reconocimiento de costos y gastos al cierre de la vigencia, sin registro presupuestal.

El Régimen de Contabilidad Pública - RCP, en el Plan General de Contabilidad Pública, cuando se refiere a la Caracterización del entorno del sector público colombiano establece:

"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, (Sistema Nacional de Contabilidad Pública) 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. " (Comentario en paréntesis y subrayado, fuera de texto)

En relación con el registro de los costos y gastos, el Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 110, 117, 120, 121 y 124 definen la característica específica de la universalidad y los siguientes principios de contabilidad Pública:

"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. (...)

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. (...). 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.

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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental establecen en el párrafo 283:

"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. (...)"(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, es preciso advertir que la *prioridad a la esencia sobre la forma*, mencionada en su comunicación, no existe dentro de los 10 principios de contabilidad pública, conforme lo expuesto en uno de los párrafos anteriores. Así mismo, la expresión: *"se debe tener una obligación cierta, clara, expresa y exigible"* está definida para los pasivos reales, mientras que, los cálculos que aproximan el valor de una obligación se registran como pasivos estimados.

Por tanto, conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública es pertinente aplicar la recomendación de la auditoría externa.

2. Impuestos registrados como un mayor valor de los inventarios

Para comenzar el análisis de este tema, debemos remitirnos a los párrafos 119 y 132 del Régimen del Contabilidad Pública, relativos al principio de contabilidad pública de Medición y la definición del costo histórico, respectivamente, de los cuales tomamos lo siguiente:

"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan (...). Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, (...). El costo histórico representa la asignación de valor a los (...) bienes (...) en el momento en que éstos 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 (...) en la formación y colocación de los bienes en condiciones de (...) enajenación."

Así mismo, las normas técnicas contenidas en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en los párrafos 162, 282, 292 y 293 siguientes, definen:

"162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. (...)"

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. (...)"

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 período contable. (...)"

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. (...)"
(Subrayado fuera de texto)

3. Recursos de capital recibidos de Bogotá, D.C.

El Decreto 532 de 2010 expedido por la Alcaldía Mayor de Bogotá, mediante el cual se liquida el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de Bogotá, Distrito Capital, para la vigencia fiscal 2011, en el artículo 8 contiene:

"ARTÍCULO 8. APORTES DE CAPITAL DEL DISTRITO. Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito Capital o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito Capital, se constituirán en aportes patrimoniales de Bogotá, D.C."(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Anexo 1 del Decreto 532 de 2010 desagrega las partidas aprobadas en el presupuesto dentro de las cuales se encuentra lo siguiente:

CODIGO	CONCEPTO	RECURSO DISTRITO
3-3	OTRAS TRANSFERENCIAS	
3-3-2	TRANSFERENCIAS PARA INVERSIÓN	
3-3-2-02	INVERSIÓN	
3-3-2-02-05	METROVIVIENDA	8,500,000,000
3-3-2-02-05-01	Capitalización	8,500,000,000

Por su parte, la empresa METROVIVIENDA en las notas a los estados contables básicos a 31 de diciembre de 2011, relacionadas con el Patrimonio, refiriéndose a la subcuenta 320801 - Capital Fiscal expresa: "El valor del Capital Fiscal corresponde a los recursos que transfiere la Secretaría de

Hacienda Distrital a MEROVIVIENDA mediante abono en cuenta y que tienen como objeto capitalizarla y financiar sus operaciones y objeto social”.

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la descripción de la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL señala: “Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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)

CONCLUSIÓN

Por las consideraciones expuestas anteriormente, este despacho se pronuncia en los siguientes términos:

1. Dentro de las funciones de cometido estatal, las entidades contables públicas adquieren y utilizan sus recursos en el desarrollo de su actividad económica, aplicando criterios de gestión y cumpliendo con el régimen presupuestal. No obstante, el proceso de ejecución presupuestal no es óbice para hacer los reconocimientos contables de costos y gastos en el instante que corresponde, conforme lo establece el Régimen de Contabilidad Pública. Así que, los hechos financieros y económicos deben reconocerse en el momento en que se sucedan, con independencia del tiempo en que se realiza el pago, es decir, para efectos contables el reconocimiento se realiza en el período contable que corresponda, cuando se conozcan las obligaciones y los costos y gastos respectivos.

Así mismo, el no disponer de la documentación a 31 de diciembre, no es impedimento para efectuar el reconocimiento de los costos y gastos asociados a un determinado ejercicio contable, toda vez que el principio de los hechos posteriores al cierre permite que la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables puede ser registrada al cierre del ejercicio, siempre que su materialidad impacte los estados contables.

2. Los impuestos de Patrimonio, Predial e Industria y Comercio son erogaciones que la entidad contable pública realiza durante el período contable dado que son requeridos para el cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, es decir, el desarrollo de su actividad ordinaria. Por otro lado, estos impuestos no constituyen costo de los inventarios, dado que no están asociados a la adquisición o producción de los bienes denominados lotes urbanizables, para la construcción de las viviendas contempladas en el objeto de creación de METROVIVIENDA; en otras palabras, no están asociados al costo del banco de tierras.
3. Los recursos entregados por parte del Distrito Capital a METROVIVIENDA en calidad de aportes de capital constituyen aportes patrimoniales del Distrito, según lo dispuesto por el Decreto 532 de 2010, razón por la cual METROVIVIENDA debe registrarlos como un mayor valor del Capital Fiscal debitando la subcuenta 111005 – Cuenta corriente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 320801 - Capital Fiscal, de la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 20119-157908 del 27-10-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
		2.1	3110 Resultado del ejercicio
		2.2	3105 Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento contable de los excedentes del ejercicio que genera la Comisión Colombiana del Océano

Capitán de Navío
ESTEBAN URIBE ALZATE
Secretario Ejecutivo
Comisión Colombiana del Océano
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157908, relacionada con un hallazgo presentado por la Contraloría General de la República en su informe de auditoría, respecto al reconocimiento del Excedente del ejercicio. Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Manifiesta en su comunicación que el hallazgo presentado por la Contraloría General de la República en su informe de auditoría, señala que: *"La CGR observa que como quiera que el origen de los recursos de la Entidad, provienen únicamente de la apropiación de fondos que realiza el Ministerio de la Defensa Nacional y que dichos fondos tienen la destinación específica de cubrir los Gastos que se generan en el desarrollo de las actividades propias de la misión de la Secretaría Ejecutiva SECCO, no se debe generar ningún excedente o déficit del ejercicio"*.

En respuesta al hallazgo presentado por el órgano de control, se expresó que: *"Si bien es cierto que los recursos de la Entidad, provienen únicamente de la apropiación de fondos que realiza el Ministerio de Defensa Nacional a través de la Gestión General, y que dichos fondos tienen la destinación específica de cubrir los Gastos que se generan en el desarrollo de las actividades propias de la misión de la Secretaría Ejecutiva de la CCO, no obstante todos los recursos recibidos no constituyen un GASTO para la entidad, puesto que dentro de las necesidades que surgen para cumplir la tarea misional, se hace necesario adquirir distintos bienes, tales como Propiedad, Planta y Equipo y Cargos Diferidos, los cuales de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública, se deben registrar como ACTIVO y no como GASTO, esto a su vez impacta el resultado del ejercicio: excedente, razón por la cual todos los ejercicios de los últimos 4 años vienen reflejando excedentes, los cuales se clasifican año tras año al Patrimonio – Capital Fiscal de acuerdo a la normatividad contable. (...)".*

Con base en lo anterior, en materia contable, el párrafo 61 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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).

En ese sentido, el párrafo 141 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, expresa que: *"Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 282 del mismo instrumento normativo, 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben ser reconocidos con base en los eventos que los originan, bien sea por su naturaleza, situación, función o destinación de conformidad con los criterios de reconocimiento señalados en las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y la clasificación contenida en el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En ese orden de ideas, no necesariamente todos los bienes o servicios adquiridos por una entidad contable pública, corresponden a gastos, puesto que en cada caso en particular, debe analizarse si dicho bien o derecho cumple con los criterios para ser reconocido como activo, esto es que de ellos se espere que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que algunos hechos económicos que se reconocen como gastos, tales como las depreciaciones, amortizaciones y provisiones, no constituyen una erogación real de efectivo y no están correspondidos biunívocamente por ingresos.

Así las cosas, pueden generarse diferencias entre los ingresos recibidos y los gastos y costos incurridos, conllevando a que se genere un excedente o déficit del período; el cual en el caso de la Comisión Colombiana del Océano, se reconoce mediante un débito o un crédito en la subcuenta 590501-Cierre de ingresos, gastos y costos, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y

COSTOS, con contrapartida en la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio, o 311002-Déficit del ejercicio, de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

Al inicio del período siguiente, la entidad debe reclasificar los saldos reconocidos como excedente o déficit del ejercicio, a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 201110-158613 del 11-11-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable por parte del INCODER del convenio con la U.A.E. del Sistema de Parques Nacionales Naturales-UAESPNN y la Fundación de Apoyo a la Biodiversidad y las Áreas Protegidas de Colombia, , con el fin de promover procesos de ordenamiento ambiental del territorio, así como la administración, vigilancia y control de los bienes baldíos que conforman las islas del Archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo, y el Parque Nacional Natural Los Corales del Rosario y de San Bernardo

Doctora
CORNELIA NISPERUZA FLÓREZ
Secretaria General
Instituto Colombiano de Desarrollo Rural-INCODER
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158613, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada.

Manifiesta en su comunicación que: *"El día 18 de octubre de 2006, la Fundación de Apoyo a la Biodiversidad y las Áreas Protegidas de Colombia, la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales-UAESPNN y el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural-INCODER, celebraron el Convenio de Cooperación No. 122, cuyo objeto era:*

"Aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros tendientes a integrar los procesos de planificación y gestión de la UNIDAD, EL INCODER Y LA FUNDACIÓN, en el territorio integrado por los bienes baldíos que conforman las islas del Archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo, y el Parque Nacional Natural Los Corales del Rosario y de San Bernardo, con el fin de promover procesos de ordenamiento ambiental del territorio que contribuyan a la conservación del patrimonio natural y cultural, a disminuir la presión sobre los ecosistemas, la utilización racional de los bienes y servicios ambientales asociados a dichas zonas: así como la administración, vigilancia y control de las mismas".

En virtud del Convenio en mención, La Fundación PATRIMONIO NATURAL en ejercicio de las obligaciones específicas de las partes, del Plan de Acción Integral del mismo y de la ejecución de Actas del comité Directivo, adquirió bienes muebles y mejoras en bienes inmuebles con los ingresos por concepto de cánones de arrendamiento de los bienes baldíos que conforman las islas del Archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo. Dichos dineros eran considerados como aporte del INCODER.

Posteriormente, con el propósito de cumplir los objetivos del Convenio, se consideró necesario transferir a título de donación los bienes muebles y mejoras adquiridas a la Unidad Administrativa Especial de Parques Nacionales Naturales de acuerdo con el plan de acción y presupuesto establecido para tal efecto.

De esta manera mediante contrato de donación, la Fundación PATRIMONIO NATURAL, transfirió la propiedad de estos bienes a LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DEL SISTEMA DE PARQUES NACIONALES NATURALES DEL MINISTERIO DE AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO, Entidad que procedió a incorporarlos en sus Estados Financieros. De este acuerdo de voluntades no participó el INCODER.

No obstante, lo anterior, en el Parágrafo Segundo de la Cláusula Séptima de estos acuerdos de voluntad, se estipuló que "La destinación de los bienes estará enmarcada en las actividades del Plan de Acción del Incoder".

En la actualidad, las Entidades suscribientes del Convenio se encuentran adelantando el proceso de liquidación conjunta del mismo, y en relación con los bienes muebles y mejoras adquiridas que actualmente hacen parte de los Estados Financieros de Parques Nacionales Naturales, se han presentado una serie de inquietudes que son objeto de consulta ante su Despacho.

Concretamente los interrogantes son los siguientes:

- 1. ¿La compra de bienes adelantada por la Fundación Patrimonio Natural Fondo de Apoyo a la Biodiversidad se enmarca en las competencias y objeto contractual del Convenio 122 de 2006?*
- 2. En caso afirmativo, ¿Es necesario que los bienes y mejoras recibidos en donación por parte de la Unidad de Parques Nacionales Naturales (que hoy hacen parte de su patrimonio) ingresen a los Activos del INCODER atendiendo el objeto y fines para los cuales fueron adquiridos?*
- 3. Atendiendo el documento de transferencia a Título de Donación No. 1009 del 5 de Diciembre de 2008, el cual me permito anexar, se puede considerar como suficiente título de transferencia de los citados bienes y mejoras? En caso negativo, qué procedimiento podría adelantarse para revertir la citada actuación y facilitar el ingreso a los Activos del INCODER?*
- 4. Cómo se afectan los Estados Financieros de Patrimonio Natural y Parques Nacionales al devolverle los bienes al INCODER?*
- 5. Finalmente en caso de darse una respuesta negativa, cuál sería el procedimiento a seguir por parte del Instituto?*
- 6. Podríamos liquidar el convenio?"*

Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es de señalar que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General

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. Así las cosas, la respuesta a su comunicación se circunscribe únicamente al amparo de las facultades constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación.

En ese sentido, la cláusula segunda del Convenio de Cooperación 122 de 2006, referente a las actividades a desarrollar, señala que: *"Para desarrollar el objeto del presente convenio, las partes realizarán de acuerdo a sus competencias las siguientes actividades: a) Adelantar acciones conjuntas a efectos de intercambiar información, colaborar y facilitar a las autoridades competentes el control, vigilancia, conservación y mantenimiento respecto de los bienes baldíos y las zonas que conforman las islas del archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo y el Parque Nacional Natural Los Corales del Rosario y San Bernardo. b) Promover y apoyar la conformación de equipos de trabajo interinstitucionales para coordinar las acciones y/o operaciones de control, vigilancia, conservación y mantenimiento. c) Facilitar los elementos e instrumentos técnicos y económicos necesarios y adecuados para permitir la cabal ejecución del objeto del convenio. d) Proyectar la experiencia del trabajo local entre las partes, a los procesos de ordenamiento y planificación de la región, definidos en el marco del SIRAP del Caribe, generando aprendizajes para otras regiones del país".*

Así mismo, la cláusula tercera del mismo convenio, relacionada con los aportes de los partícipes, expresa que: *"El aporte del INCODER está representado en las sumas de dinero recibidas por concepto de cánones de arrendamiento de los bienes baldíos que conforman las islas del archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo el cual asciende aproximadamente a la suma de CUATROCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$400.000.000.00) por los tres (3) años de duración del convenio, aporte que podrá ser superior en desarrollo de la vigencia del convenio. El aporte de LA UNIDAD está representado en infraestructura, personal técnico y profesional calificado que desarrollará actividades de control y vigilancia en el marco del presente convenio y en equipos náuticos y su mantenimiento, aporte estimado en la suma de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO CINCUENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS PESOS M/L (\$ 54'157.500) por cada año de duración del convenio aproximadamente, de conformidad con la certificación de contrapartida expedida por la Dirección Territorial Caribe de LA UNIDAD. El aporte de LA FUNDACIÓN, se encuentra representado en dos (2) profesionales de la Fundación contratados con recursos de contrapartida de los proyectos Gef y Holanda, valorados en la suma de TRES MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS (\$3.400.000) mensuales para un total de TRECE MILLONES SEISCIENTOS MIL PESOS (\$13.600.000) por el resto del año 2006 y CUARENTA MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS (\$40.800.000) por cada año de duración del convenio.*

PARÁGRAFO PRIMERO: El aporte en efectivo del INCODER se encuentra sometido al cumplimiento de los plazos establecidos para el pago de los cánones de los contratos de arrendamiento vigentes y que lleguen a suscribirse durante la ejecución del presente convenio en relación a los bienes baldíos que conforman las islas del archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo; con cargo a estos recursos se podrán cargar costos por concepto de Plan de Manejo del Parque, acciones y/o operaciones de control, vigilancia, conservación y mantenimiento, proyectos de ecoturismo, estudios e investigaciones de carácter ambiental que se requieran para el desarrollo de las actividades tendientes a la conservación y mantenimiento de los bienes objeto del convenio; y las demás que el Comité apruebe y que se encuentren dentro del objeto del presente Convenio.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Las sumas de dinero percibidas por concepto de cánones de arrendamiento de los bienes baldíos que conforman las islas del archipiélago de Nuestra Señora del Rosario y San Bernardo y que constituyen el aporte del INCODER, serán consignadas en la cuenta

que para tal fin establezca LA FUNDACIÓN, de manera directa por parte de los arrendatarios, de acuerdo con lo pactado en los respectivos contratos de arrendamiento. PARÁGRAFO TERCERO: Para todos los efectos legales, LA FUNDACIÓN será la encargada de administrar las sumas de dinero que conforman el aporte del INCODER y de controlar mensualmente que efectivamente cada arrendatario haya efectuado el pago por concepto de canon de arrendamiento. PARÁGRAFO CUARTO: LA FUNDACIÓN descontará por concepto de administración de los recursos entregados por el INCODER, un overhead del 7.5% del total de los recursos efectivamente girados, en forma mensual. PARÁGRAFO QUINTO: Los rendimientos financieros que se generen en desarrollo del convenio, podrán ser reinvertidos en la ejecución del objeto del convenio y los recursos no ejecutados a la finalización del convenio deberán ser devueltos al INCODER". (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en cuanto a si el documento de transferencia a título de donación No. 1009 de 2008, se puede considerar como suficiente título de transferencia de los bienes y mejoras donadas, me permito señalarle que el párrafo 337 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que "Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

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

Así mismo, el numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008, expresa que: "*Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.*

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

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 reconocimiento contable de los hechos económicos que se derivan de la ejecución de un convenio entre dos o más entidades dependerá de las cláusulas estipuladas en el mismo, en la medida en que en éstas se señalan el objeto y el alcance

del mismo, los derechos y obligaciones de las partes, el flujo de los recursos, su titularidad, el destino de los rendimientos financieros y remanentes, entre otros.

Así las cosas, respecto a si la compra de bienes adelantada por la Fundación Patrimonio Natural Fondo de Apoyo a la Biodiversidad se enmarca en las competencias y objeto contractual del Convenio 122 de 2006, y si es necesario que los bienes y mejoras recibidos en donación por parte de la UAE Parques Nacionales Naturales ingresen a los Activos del INCODER, me permito manifestarle que este Despacho se abstiene de dar respuesta, puesto que ésta pregunta no se refiere a la interpretación de una norma contable expedida por el Contador General de la Nación, considerando además que en las cláusulas del convenio no se señala de manera expresa si este tipo de operaciones pueden realizarse en desarrollo del mismo y que tal aspecto debe ser definido por las partes que intervienen en el convenio.

De otro lado, en cuanto a si el contrato de donación No. 1009 de 2008, se puede considerar como suficiente título de transferencia de los bienes y mejoras donadas, las entidades, conocedoras de su operatividad, deben definir políticas e implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la objetividad y verificabilidad de los registros contables en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad, documentos dentro de los cuales se encuentran los contratos, actos administrativos expedidos por la Dirección de la entidad o el Representante Legal, convenios celebrados con otras entidades, entre otros.

De otra parte, en cuanto al tratamiento contable de la restitución de los bienes entregados mediante donación efectuada por parte de la Fundación Patrimonio Natural Fondo para la Biodiversidad y Áreas Protegidas, a la UAE Parques Nacionales Naturales, los cuales fueron adquiridos con los aportes efectuados por el INCODER, en el evento en que éstos tengan que ser restituidos al INCODER, me permito manifestarle que la UAE Sistema de Parques Nacionales Naturales-UAESPNN tendrá que retirar de su información contable los bienes recibidos a título de donación, para lo cual si los bienes y mejoras reconocidas como donación fueron incorporados en la información contable en el período actual, la entidad deberá reversar los registros inicialmente realizados.

En el caso en que el registro contable de la donación recibida haya sido realizado en un período anterior, la UAE Parques Nacionales Naturales debe retirar los bienes de su contabilidad afectando la cuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, para el caso de aquellos bienes que hayan sido incorporados por el Patrimonio, ó 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, para el caso de los bienes que hayan sido incorporados como Ingresos.

Por su parte, en el caso del INCODER el tratamiento contable dependerá de la decisión que sobre el destino de los bienes tome el Comité Directivo, el cual, de conformidad con el convenio celebrado, tiene facultades de dirección técnica, financiera, seguimiento, monitoreo y desarrollo del convenio. Así las cosas, en caso de que se decida que los bienes son de propiedad del INCODER, ésta entidad deberá incorporarlos en su información contable mediante un débito en la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del bien recibido, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora, en el evento en que no existan saldos en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por los recursos entregados para la ejecución del convenio, la entidad deberá afectar la subcuenta 325525-Bienes, de la subcuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

10.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

Costo Histórico

CONCEPTO 20112-151800 del 03-03-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/ Costo histórico
	Subtema	1.1.1	Valuación de libros de consulta que hacen parte de las bibliotecas

Señorita
Maricela del Carmen Estepa Garcés
Sogamoso - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112–151800 en la cual consulta la normatividad relacionada con la valuación de los inventarios bibliográficos e implicaciones inherentes a las bibliotecas, caso colegio de la policía.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta sobre el tema es pertinente indicar que a las entidades y organismos que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores les aplica el Régimen de Contabilidad Pública, conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina contable pública, adoptado mediante Resolución No. 354 de 2007, de la Contaduría General de la Nación.

Es así como el numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública – RCP, que trata sobre normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los Otros activos, señala:

"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."

En cuanto a la revelación de los Otros Activos, dicha norma establece:

"195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles. (Subrayado fuera de texto).

Y en relación con los bienes de arte y cultura indica: "191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización."

En lo concerniente al registro, el Catálogo general de cuentas del Manual de procedimientos del RCP describe los Bienes de arte y cultura, como:

"Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Por lo anterior podemos indicar, según el Régimen de Contabilidad Pública los libros de consulta que hacen parte de las bibliotecas se valúan al costo histórico, no son susceptibles de actualización y se clasifican en la subcuenta 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA.

Es de anotar que en la página www.contaduria.gov.co encuentra el Régimen de Contabilidad Pública, así como la normatividad relacionada con la Contabilidad Pública expedida por la CGN.

CONCEPTO 20112-151106 del 07-03-11

1	TÍTULO	1. 2. 3.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1 3.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/ Costo histórico Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo 5307 Provisión para protección de propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte de People Contac S.A. de la acción de compra sobre el negocio de Call Center el cual incluye entre otros, activos, contratos con clientes y proveedores y de su posterior avalúo técnico

Doctor
FABIÁN ANDRÉS ROMERO ACOSTA
Contador
People Contac S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151106, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada: "(...) *la sociedad ejerció la opción de compra sobre el negocio de Call Center, el cual incluía entre otros, Activos, Contratos con clientes y Proveedores, según consta en el contrato No. 2007-06-089 firmado con Infimanizales el 27 de Junio de 2007, por valor de 13,932 millones de pesos; posteriormente se realizó avalúo técnico de los activos el cual arrojó un valor de 5,958 millones de pesos*".

(...) solicitamos a ustedes nos aclaren la manera en la cual debe contabilizarse la diferencia existente entre el valor de compra y el valor del avalúo técnico:

- *Un Crédito Mercantil que deberá ser amortizado con base en la metodología de reconocido valor técnico durante el plazo en que según el estudio técnico realizado de la adquisición se espera recuperar la inversión.*
- *Llevar la diferencia de la operación a un Cargo Diferido y amortizarlo en el tiempo de acuerdo a la técnica contable."*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, 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 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)

El párrafo 133 del citado Marco Conceptual, señala 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)

Por su parte, el numeral 18 del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los 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 numeral 19 del citado procedimiento, expresa que: "*Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN 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)".

Por otra parte, el diccionario de términos de Contabilidad Pública, publicado por la Contaduría General de la Nación, define el Crédito Mercantil como: "Monto adicional pagado sobre el valor intrínseco, en la adquisición de acciones o cuotas partes de interés social de un ente económico activo, si el inversionista tiene o adquiere el control sobre el mismo, atendiendo los presupuestos establecidos en la normatividad legal vigente." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento de los bienes adquiridos por PEOPLE CONTACT S.A. una vez ejercida la opción de compra debe realizarse por su costo de adquisición y es objeto de actualización.

En consecuencia, los avalúos técnicos realizados con posterioridad a su adquisición son el instrumento de medición apropiado para actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo, y debe aplicarse lo señalado en el numeral 19 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo citado en las consideraciones.

Para el caso planteado en la consulta, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si el costo supera el valor del avalúo técnico practicado. El anterior registro, previa disminución de las valorizaciones y del superávit por valorización, si existiera.

Así las cosas, no es viable el reconocimiento de un crédito mercantil puesto que, de acuerdo con las normas de contabilidad pública, este se reconoce únicamente en la adquisición de inversiones patrimoniales en entidades controladas.

CONCEPTO 20113-152327 del 22-03-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/ Costo hitórico
		2.1	1905 Bienes y servicios pagados por anticipado
		2.2	5111 Generales
1	Subtema	2.3	5211 Generales
			Valor por el cual se debe reconocer un activo adquirido cuando en la factura se incluye el importe de instalación, capacitación y mantenimiento

Doctor
ERWIN RAMÍREZ ÁVILA
Grupo de adquisiciones y suministros
Subdirección Administrativa
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20113-152327, en el cual consulta el valor que se le debe dar a un activo adquirido cuando en la factura se incluye el importe de instalación, capacitación y mantenimiento.

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. 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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, como: *"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".

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el valor de la instalación y el importe de la capacitación, cuando ésta sea indispensable para poner los bienes en condiciones de funcionamiento forman parte del costo histórico del activo adquirido. En este orden de ideas, el valor del activo resulta de la sumatoria del valor del equipo, las erogaciones para su instalación y la capacitación del personal encargado de su funcionamiento.

Las erogaciones relacionadas con el mantenimiento se reconocen como gastos pagados por anticipado en la subcuenta 190506-Mantenimiento, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y en la medida que se reciba el servicio de mantenimiento se

reconoce el gasto con un debito en la subcuenta 511115-Mantenimiento de la cuenta 5111- GENERALES o 521113-Mantenimiento de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 190506-Mantenimiento, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO 20114-153301 16-05-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/Costo histórico
		1.2	Normas técnicas relativas a los activos/ Inventarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Central de Inversiones S.A.-CISA de los costos y gastos conexos a los inventarios inmuebles adquiridos para enajenarlos

Doctor
CARLOS ENRIQUE REYES PÉREZ
Representante Legal
Central de Inversiones S.A. - CISA
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114–153301, en la cual informa que los costos y gastos conexos a los inventarios de bienes inmuebles adquiridos para enajenación en desarrollo de su objeto social, tales como pagos de administración de los inmuebles, impuesto predial, pago de contribución por valorizaciones de carácter general y especial, pago de servicios públicos domiciliarios, pago de cuotas extraordinarias de manutención de los inmuebles entre otros, serán contabilizados a partir de la vigencia de 2011 como costos y gastos del período, afectando el resultado del ejercicio y no como mayor valor de los inventarios.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define el costo histórico como: “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. 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, la Norma Técnica relativa a los Inventarios en los numerales 162 y 163 del Plan General de Contabilidad Pública señalan: "162. *Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).*

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

Así mismo la Norma Técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en relación con los Costos de ventas y operación, señala: "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. (...)"*

CONCLUSIÓN

De conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública el costo histórico está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en los que incurra la entidad para colocar los bienes en condiciones de enajenación, así mismo en relación con los inventarios éstos deben reconocerse al costo histórico y actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros, evento en el cual se reconocerán provisiones por la diferencia, en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan.

Consecuente con lo indicado, los bienes que la entidad contable pública adquiera para ser comercializados y que son reconocidos como Inventarios, deben contabilizarse al costo histórico, de modo que la erogaciones indispensables para poner los bienes inmuebles en condición de enajenación deben cargarse al costo de los inventarios y por lo tanto estos se acumulan en el costo de ventas del bien que pretenden comercializar, costo que será realizable en el momento de su venta.

Por su parte las erogaciones que no sean indispensables para poner los bienes en condiciones de enajenación, aún en la etapa de puesta en condiciones de comercialización, deben registrarse como gasto en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental del periodo en el cual se realizan.

CONCEPTO 201110-158371 25-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales / Costo histórico
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de la compra de un activo

Doctor
ERWIN RAMÍREZ ÁVILA
Grupo de Adquisiciones y Suministros
Subdirección Administrativa
Departamento Nacional de Planeación-DNP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201110-158371 en el cual informa que "(...) *llego una factura por parte de un operador de telefonía móvil reflejando el cobro de una reposición de un teléfono celular Blackberry cuya solicitud se realizo con anterioridad. El teléfono tiene un valor comercial de \$824.644, reflejado en la factura, pero presenta un descuento por tener vínculos comerciales con dicho operador de \$624.750. Por tal motivo el valor a cancelar es de \$199.894*", y por lo tanto consulta por qué valor se debe ingresar el teléfono, toda vez que se presenta la duda si se ingresa por el valor comercial o por el valor total de la factura, teniendo en cuenta que si es por el valor comercial tendría que establecer la vida útil para efectos de la depreciación, o en caso que fuere por el valor de la factura se reconocería como un gasto.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 62 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, 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, (...)*". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 119 de la normativa contable pública referente a los principios de contabilidad pública, señala en relación con el principio de Medición que "*Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...)*". (Subrayado fuera de texto)

En este mismo sentido, el párrafo 132 del Plan General 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)

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

De otra parte, el numeral 17 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111- GENERALES o 5211- GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación"*.

Así mismo, el Instructivo 13 de 2011 indica que *"(...) para el año 2011 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 sesenta y siete mil ochocientos pesos (\$267.800.00) moneda corriente.*

(...) durante el año 2011, 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 cincuenta y seis mil seiscientos pesos (\$1.256.600.00) moneda corriente, de acuerdo con la Resolución 012066 del 19 de noviembre 2010 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 2011".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que la entidad debe reconocer contablemente el teléfono por el valor neto de la factura, si el descuento no está sometido al cumplimiento de condición alguna.

Así las cosas, el costo histórico del teléfono asciende a \$199.894,00 y su registro puede llevarse a cabo afectando el gasto directamente, o si la entidad decide reconocerlo como un activo de menor cuantía, 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.

***'

CONCEPTO 201111-158909 del 07-12-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales / Costo histórico
		1.2	Normas técnicas relativas a los activos
	Subtema		Legalización, transferencia y entrega de corredores férreos a INVIAS, los que están en cabeza de la Nación y de ferrocarriles Nacionales y no están incorporados en la contabilidad del Ministerio de Transporte

Doctor
JAVIER IGNACIO SOCHA CÁRDENAS
Coordinador Grupo de Bienes Inmuebles
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-158909 en la cual nos informa que el Ministerio de Transporte debe realizar la legalización, transferencia y entrega de los corredores férreos que aún están en cabeza del extinto Ferrocarriles Nacionales al Instituto Nacional de Vías-INVIAS, por ser la entidad que en la actualidad tiene a cargo este tipo de infraestructura. No obstante, respecto a estos predios en las respectivas escrituras no se encuentra el valor de compra, por lo cual para realizar la cesión no se cuenta con un valor de referencia que permita realizar el trámite.

Por lo anterior, solicita que se le indique cómo debe realizarse la incorporación de estos bienes a la contabilidad del Ministerio y su posterior traslado al INVÍAS.

Es de anotar que mediante correo electrónico, usted nos informa que estos predios están en cabeza de la Nación y de Ferrocarriles Nacionales, que se encuentran pendientes de cesión, y que no están incorporados en la contabilidad del Ministerio de Transporte por cuanto éste no tenía conocimiento de su existencia, razón por la cual en virtud del parágrafo 2 del artículo 63 de la Ley 105 de 1993, se ha venido adelantando el proceso de legalización inscribiendo inicialmente el predio a nombre de dicho Ministerio y en el mismo acto jurídico se traslada la propiedad al INVÍAS.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 63 de la Ley 105 de 1993, establece que: *"Los bienes inmuebles que eran propiedad de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia en liquidación, podrán ser transferidos a la Empresa Colombiana de Vías Férreas, si los mismos estaban destinados a la explotación férrea. Los demás bienes serán traspasados al Fondo Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia, para que este disponga de ellos, con el fin de atender las funciones previstas en la norma legal de su creación. La disposición incluirá la posibilidad de comercializarlos.*

(...)

PARÁGRAFO 2. Autorízase al Gobierno Nacional para que por conducto del Ministerio de Transporte determine a cual de las dos entidades señaladas deberán cederse a título gratuito los inmuebles y para que suscriba las respectivas escrituras públicas de transferencia, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en esta Ley". (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, los párrafos 132 y 141 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

"9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales

(...)

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. 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.

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Los bienes que van a ser entregados por el Ministerio de Transporte a INVIAS y que no fueron incorporados en la contabilidad del Ministerio, ya que no se contaba con la información de su existencia, no deben incorporarse en la contabilidad de este Ministerio, dado que en el momento en que se legalizan se transfiere la propiedad de forma inmediata a INVIAS, razón por la cual no generan un beneficio económico futuro o un potencial de servicio que permita catalogarlos ni siquiera transitoriamente como activos del Ministerio.

No obstante, dado que estos bienes sí cumplen con las características para ser catalogados como activos para INVIAS, este último debe proceder a reconocerlos por el valor convenido entre las partes, el cual a falta del valor en libros será el establecido mediante avalúo técnico, y su registro contable corresponde a un débito en la respectiva cuenta y subcuenta del activo que identifique la

naturaleza del bien, y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Costo Reexpresado: sobre el particular, durante la vigencia 2011 no se expidió doctrina

10.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

CONCEPTO 20117-155807 del 01-08-11			

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a activos
	Subtema	1.1.1	Revelación contable por parte de INVEMAR, de las especies marinas que se encuentran en el Museo de Historia Natural Marina de Colombia.

2 3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5 Gastos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las erogaciones realizadas por INVEMAR en libros, publicación de artículos especializados y proyectos de investigación (tesis) de estudiantes patrocinados

Doctora
MARINA AHUMADA BARRAGÁN
Jefe de Contabilidad
Coordinación Financiera
Institución de Investigaciones Marinas y Costeras "José Benito Vives de Andrés"—INVEMAR
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155807, en la cual nos informa los siguientes aspectos:

1. El INVEMAR es una entidad que se dedica a la investigación básica y aplicada de todos los temas marinos costeros de Colombia. En desarrollo de estas actividades misionales cuenta con el Museo de Historia Natural Marina de Colombia en el cual se encuentran depositadas especies marinas como esponjas, moluscos, crustáceos, equinodermos y peces. La mayoría de estas especies se han recolectado en aguas del Caribe y del Pacífico, y dado que son de carácter científico e investigativo no tienen valor comercial. No obstante, dadas las observaciones del órgano de control fiscal en desarrollo de su proceso de auditoría, solicita que se le indique si estas especies se deben incorporar como activos en la contabilidad de la entidad.
2. Los resultados de algunos proyectos de investigación realizados por el INVEMAR se publican en libros y artículos especializados. El Instituto considera que el valor del conocimiento aportado a la investigación en Colombia es incalculable y no se puede medir, ni por el valor de la edición del libro, ni por los recursos que fueron destinados a la investigación en dicho proyecto. Estas publicaciones reposan en la biblioteca del Instituto y se hacen intercambios de las mismas con

otras bibliotecas en el mundo pero no tiene fines comerciales. Por lo anterior, y dadas las observaciones del órgano de control fiscal que considera que existe subestimación en las cuentas de intangibles por estos conceptos, solicita que se le indique si este tipo de bienes deben ser incorporados como activos en la contabilidad.

3. El Instituto realiza convenios con estudiantes para que estos se involucren en los proyectos de investigación del INVEMAR y puedan desarrollar sus tesis. A estos estudiantes se les otorga una beca que les permite cubrir los gastos mínimos de manutención en la zona en la que se desarrolla la investigación. No obstante, el órgano de control fiscal considera que existen derechos patrimoniales para el INVEMAR derivados de estos convenios, y que por tanto se deben incorporar como activos en la contabilidad. Por lo cual, solicita concepto de la Contaduría General de la Nación sobre este aspecto.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 127, 130 y 141 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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:

(...)

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.

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Pregunta 1.

Las especies marinas que forman parte del Museo de Historia Natural Marina de Colombia y que por su carácter científico e investigativo no tienen un valor comercial, no deben reconocerse como un activo, dado que si bien corresponden a bienes tangibles que podrían generar un potencial de servicios para la entidad, no cuentan con una medición monetaria confiable que permita su incorporación en la información contable del INVEMAR.

Por tanto, debe proceder a revelarlas a través de una descripción cualitativa acompañada de las cantidades físicas identificables en notas a los estados contables, e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo de las mismas.

Preguntas 2 y 3.

Para el caso de los libros, la publicación de artículos especializados y las tesis en las cuales se consignan los resultados de los procesos de investigación, si no pueden identificarse, controlarse, no generan beneficios económicos para la entidad o no reducen significativamente los costos en la prestación del servicio, e igualmente no cuentan con una medición monetaria confiable que permita su reconocimiento en la contabilidad, no es viable registrarlos como activos en la cuenta 1970-INTAGIBLES. Por tanto, las erogaciones en las que haya incurrido el INVEMAR para adelantar los respectivos proyectos y publicaciones deben reconocerse como gasto en el respectivo período de causación.

Es de anotar que la entidad debe proceder a revelar estos bienes a través de una descripción cualitativa acompañada de las cantidades físicas identificables en notas a los estados contables, e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo de los mismos.

10.1.1.1 Inversiones e instrumentos derivados

CONCEPTO 20114-153384 del 31-05-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Inversiones e instrumentos derivados
		2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema		Reconocimiento que deben realizar las entidades territoriales en la adquisición, valoración, redención y monetización de las inversiones en Bonos Globales Yankees

Doctora
MARIA DEL CARMEN LÓPEZ HERRERA
Subdirectora de Control y Vigilancia
Dirección de Regalías
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20114-153384 mediante la cual consulta los registros contables que deben realizar las entidades territoriales en la adquisición, valoración, redención y monetización de las Inversiones en Bonos Globales Yankees.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es pertinente observar los párrafos 143, 144, 146 y 147 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), los cuales señalan que "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 (...)

146. Las inversiones realizadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. En el caso de inversiones realizadas en diferentes unidades de valor o índices específicos, éstas deben reconocerse por el precio de la unidad o índice específico en la fecha de la transacción.

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)

A su vez, los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalan que:

"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.

(...)

2. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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)

De otra parte, el numeral 3 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, señala:

"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. (...)

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, éste 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)

Ahora, los numerales 4, 5 y 6 del citado procedimiento establecen que:

"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.

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.

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 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 registrado, se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, y acreditando la subcuenta 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

(...)

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, éste 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

Con base en las consideraciones expuestas, las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y se actualizan atendiendo la intención de realización y la disponibilidad de información en el mercado, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica.

En ese sentido, el tratamiento contable de las inversiones en Bonos Globales Yankees dependerá de si se adquirieron con la intención de administrar liquidez o por razones de política.

INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

Reconocimiento de Inversiones de administración de liquidez

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda se reconocen por su costo histórico, mediante un débito en la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de anotar que, las inversiones realizadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa del mercado (TRM) de la fecha de la transacción.

Actualización de Inversiones de administración de liquidez

Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera por lo menos el último día de cada mes. Cuando se tenga prevista la venta de un título, éste debe actualizarse el día anterior y registrar sus resultados actualizados en esa fecha.

En ese sentido, si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de la inversión, la diferencia se reconoce con un débito en la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y un crédito en la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en título de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

Ahora bien, si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es menor que el valor registrado, la diferencia se reconoce con un débito en la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en título de deuda, y un crédito en la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución por la pérdida, si existiere.

Por otra parte, los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita 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.

Venta de inversiones de administración de liquidez

Una vez sea vendido el bono, la entidad debe reconocer un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, y un débito en la subcuenta en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES si el efectivo se recibe con posterioridad ó en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la entidad recibe el efectivo el mismo día.

Ahora bien, la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el precio de venta se reconoce como una utilidad en la subcuenta 480587- Utilidad en negociación y venta de inversiones en

títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, o como una pérdida en la subcuenta 580571-Pérdida en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, según el caso.

INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA

Esta categoría incluye las inversiones adquiridas en cumplimiento de políticas macroeconómicas o de políticas internas de la entidad, las primeras corresponden a los títulos de deuda adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal. Las segundas comprenden las inversiones mantenidas hasta el vencimiento y las disponibles para la venta, entendidas estas últimas como las que se mantienen como mínimo durante un (1) año, contados a partir del primer día en que fueron clasificadas por primera vez, o en que fueron reclasificadas.

Reconocimiento de inversiones con fines de política

Las inversiones con fines de política se reconocen por su costo histórico, mediante un débito en la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Actualización de las inversiones con fines de política

Las inversiones que por política interna se mantienen hasta el vencimiento se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno-TIR prevista en las metodologías de la Superintendencia Financiera. La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado, se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditando la subcuenta 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Por otra parte, 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.

En ese sentido, si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de 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.

Ahora bien, si 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.

Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y

un crédito en la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA.

Venta y redención de Inversiones con fines de política

Una vez se venda o se rediman los bonos, la entidad debe reconocer un crédito en la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, y un débito en la subcuenta en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES si el efectivo se recibe con posterioridad ó en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si la entidad recibe el efectivo el mismo día. La diferencia entre el valor registrado y el precio de venta se reconoce en las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.

Monetización

Cuando se moneticen los dólares recibidos por la venta o redención de los bonos, la diferencia entre el efectivo registrado y el recibido, se reconoce como un ingreso o gasto por diferencia en cambio.

10.1.1.1 Rentas por cobrar

CONCEPTO 20113-152190 del 13-04-11			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas al activo/ Rentas por cobrar
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que el Municipio de Pore contabilice ingresos provenientes del impuesto para preservar la seguridad democrática

Doctor
ELIÉCER GIRÓN TUMAY
Contador Público Externo
Municipio de Pore - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152190, en la cual expresa que *"Con el propósito de tener un concepto claro sobre el reporte y contabilización de los ingresos provenientes del impuesto para preservar la seguridad democrática en la contabilidad del Municipio de Pore, me permito solicitar una aclaración en los siguientes términos:*

1. En el catálogo general de cuentas existen los códigos 130554 y 410554 para registrar este tipo de impuesto.

2. Al momento de hacer el reporte en el CHIP, estos códigos no aparecen, lo cual implica que deba buscar otro código para reportar esta información como el 130585 y 410585 –Otros impuestos municipales”.

En ese sentido, pregunta:

“Porque en el CHIP no aparecen activos estos códigos 130554 y 410554 y en el Plan de Cuentas si, siendo que es para reflejar una renta con destinación específica”?

Pido aclaración si al registrarlo por los códigos contables 130585 y 410585 – Otros Impuestos Municipales, está bien registrado o cual sería conveniente?”

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto 1837 de 2002 determinó *“Declarar el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional, por el término de noventa (90) días calendario, contados a partir de la vigencia del presente decreto”* y en consecuencia el artículo 1º del Decreto 1838 de 2002 establece: *“Créase el impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática”*.

En virtud de la temporalidad de las normas creadas bajo las figuras del Estado de Conmoción Interior, el párrafo del mismo artículo señala que *“El impuesto que se crea mediante el presente decreto se causará por una sola vez”* (Subrayado fuera de texto).

La temporalidad del impuesto para preservar la seguridad democrática fue ratificada por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-876 de 2002 al señalar que *“bajo el entendido que los gastos deberán estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos, en los términos de la parte motiva de esta sentencia (...) pues de conformidad con los artículos 212 a 215 de la Constitución, el Presidente de la República, en forma transitoria, sólo podrá establecer nuevos tributos o modificar los existentes en la hipótesis del estado de emergencia económica, social y ecológica del país”* (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la administración del impuesto para preservar la seguridad democrática, el artículo 9 del citado Decreto estableció que *“Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del impuesto que se crea mediante el presente decreto (...)”*, aspecto que lo configura como un impuesto del orden nacional, puesto que el Decreto 2117 de 1992 establece en su artículo 3º que *“A la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le compete la administración de los siguientes impuestos: Los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado”* (Subrayado fuera de texto).

Aunque el artículo 1º del Decreto 245 de 2010 determina prorrogar el Estado de Conmoción Interior declarado mediante el Decreto 1837 de 2002 *“(...) por el término de noventa (90) días calendario, contados a partir del 6 de febrero de 2003”*, fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-327-03, dando fin al impuesto para preservar la seguridad democrática que, actualmente no tiene vigencia dentro de la legislación tributaria nacional.

Lo anterior para significar que mientras estuvo vigente el impuesto para preservar la seguridad democrática, su administración le correspondió a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por tratarse de un impuesto del orden nacional.

Para esos efectos la el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señaló, en su momento, que el Catálogo General de Cuentas incluyera la subcuenta 130554-Impuesto para preservar la seguridad democrática, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, cuya descripción anuncia que *"Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme"* y la subcuenta 410554-Impuesto para preservar la seguridad democrática, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, en cuya descripción se señala que *"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"*.

Es así como las mencionadas subcuentas se crearon con el fin de registrar el citado impuesto del orden nacional por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, las cuales en nada se relacionan con la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales, ni con la subcuenta 410585-Otros impuestos municipales, a las que se refiere su consulta.

Ahora bien, dada la inexistencia jurídica del impuesto para preservar la seguridad democrática el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 señala que *"Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta"* y el artículo 27 de la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 294 del Estatuto Tributario señalando que *"El impuesto al patrimonio se causa el 1º de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010"*. (Subrayados fuera de texto).

Aunque la Ley 1111 de 2006 señaló el año 2010 como límite temporal del impuesto al patrimonio, el artículo 1º de la Ley 1370 de 2009 señala que *"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"* y el parágrafo del artículo 5º establece que *"El impuesto al patrimonio para el año 2011 deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN (...) y pagarse en ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional"*.

En ese mismo sentido, el Decreto 4825 de 2010 señala en su artículo 1º que *"Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio para la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 4580 de 2010, a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta"* y su artículo 6º indica que *"El impuesto al patrimonio de que trata el artículo 1 de este decreto deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN (...) y pagarse en ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014"*.

Para esos efectos, el Catálogo General de Cuentas, del RCP, incluyó en su momento la subcuenta 130555-Impuesto al patrimonio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y la subcuenta 410555-Impuesto al patrimonio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, con el fin de ser utilizadas únicamente por la entidad administradora de este impuesto que, conforme a la normativa citada, corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

CONCLUSIÓN

El Municipio de Pore, Casanare, no puede registrar el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática en las subcuentas 130585-Otros impuestos municipales y en la subcuenta 410585-Otros impuestos municipales, como se propone en la consulta, ni en ninguna otra subcuenta, dada la inexistencia de este impuesto en el ordenamiento jurídico colombiano y la competencia que en su momento le correspondió a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

Tampoco puede, el citado municipio, registrar el actual Impuesto al Patrimonio puesto que su reconocimiento solo le es dable a la DIAN, conforme a la normativa citada en los antecedentes.

10.1.1.3 Deudores

CONCEPTO 20114-153048 del 19-04-11			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Deudores Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reclasificación por parte del Colegio Integrado Nacional Oriente de Caldas-IES CINOC de la la cartera en mora y calculo de la provisión así como el tratamiento contable de los estímulos a los estudiantes

Doctor
LIBANIEL DE JESUS GÓMEZ RAMÍREZ
Contador
Colegio Integrado Nacional Oriente de Caldas-IES CINOC
Pensilvania - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–153048 en la cual consulta el tratamiento contable en los siguientes casos:

- 1- Existen cuentas por cobrar antiguas que no se han reclasificado a Deudas de difícil recaudo
- 2- El valor registrado por concepto de Provisión para Deudas de difícil recaudo, no es coherente con el saldo de la Cuenta de Deudas de difícil recaudo.
- 3- Tratamiento contable a los estímulos que la entidad contable pública otorga a los estudiantes.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 del 23 de julio de 2008 "Por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación" señala:

"3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE. Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad. Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

(...)

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Quando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública."

De igual manera, el numeral 3.13 de la misma Resolución, señala:

"3.13. Actualización permanente y continuada. Los responsables directos de la identificación, clasificación y registro de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que realizan

las entidades contables públicas deben tener la formación necesaria que contribuya a dimensionar el sistema de contabilidad pública, de tal manera que les permita la debida identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, análisis, interpretación y comunicación de la información.

En este sentido, las entidades contables públicas deben emplear mecanismos de actualización que sean efectivos, para garantizar el cumplimiento de las normas técnicas y los procedimientos de contabilidad que expida la Contaduría General de la Nación. Para estos efectos, la página web www.contaduria.gov.co es una herramienta informativa que fue creada por este organismo regulador como un medio para difundir todos los desarrollos, avances y demás disposiciones relacionados con la contabilidad pública.

Los funcionarios de las entidades deben estar informados acerca de los procesos de capacitación permanente que desarrolla la Contaduría General de la Nación, en virtud del plan anual de capacitación, con el objetivo de participar activamente en los eventos que se realizan. (...)"

De otra parte para el tratamiento de las cuentas de difícil recaudo, el Régimen de Contabilidad Pública en el numeral 9.1.1.3 en lo relativo a las Normas técnicas relacionadas con los Deudores, expresa:

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

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor."

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

- 1- Respecto del reconocimiento de las Deudas de difícil recaudo, corresponde a la entidad adelantar las acciones administrativas pertinentes que permitan definir la clasificación de la cartera en mora, atendiendo a su antigüedad y morosidad, de manera que la información contable presentada se ajuste a la realidad de los hechos económicos.
- 2- Así como la entidad determina los grados de incobrabilidad de las cuentas por cobrar, debe valorar los derechos incobrables para constituir la provisión, que corresponderá a la evaluación técnica de la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del

deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, para lo cual la norma técnica contempla como métodos o criterios para establecer el valor de la provisión: el individual y el general, además de realizar los procesos de actualización periódicamente.

- 3- En relación con el tratamiento contable de los estímulos que otorga la institución educativa, reiteramos lo expresado en el concepto No. 20093-127421 de julio 10 de 2009, del cual nos permitimos transcribir en relación con el tema consultado, lo siguiente:

"Así las cosas, debe entenderse que el estímulo educativo otorgado (...) se asimila a un descuento comercial, ya que no está supeditado a ninguna condición, sino a una política de estímulos académicos que concede la Institución a los mejores estudiantes, y se da en el momento de realizar la emisión de la orden de matrícula del estudiante merecedor del estímulo educativo, bien sea del 100%, del 50% o el 35%, de conformidad con el establecido por el Consejo Directivo a través del reglamento estudiantil.

Así las cosas, debe entenderse el descuento comercial como aquel que no está supeditado a ninguna condición y se da en el momento de realizar una transacción, disminuyendo el precio en el momento de la venta o prestación del servicio, por lo cual, al no estar sometido a ninguna condición o restricción no debe ser reconocido contablemente, así, el ingreso deberá reconocerse por su valor neto.

De otra parte, el descuento condicionado es aquel que, a diferencia del comercial, se encuentra condicionado a una determinada situación o hecho futuro, como por ejemplo el pronto pago, el cual está sujeto a una condición relacionada con el pago antes del plazo pactado, y el cual se hará efectivo cuando se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento. En este caso, los descuentos por la prestación de servicios debe reconocerse como un ingreso, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS, 4295-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES, o 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, que para el caso (...) corresponderá a los de servicios educativos.

En ese orden de ideas, los estímulos académicos otorgados por (...) a los estudiantes, no deben ser reconocidos contablemente, toda vez que éstos no están supeditados a ninguna condición o hecho futuro, así las cosas, el ingreso por la prestación de servicios educativos debe reconocerse por su valor neto, (...)."

Por lo anterior, la entidad contable pública no debe reconocer contablemente los estímulos a los estudiantes, en consideración a que éstos no están sujetos a ninguna condición o hecho futuro, de modo que el ingreso por la prestación de servicios educativos debe reconocerse por su valor neto, es decir por el 50%, 25% y 0% según el rango de descuento que corresponda.

CONCEPTO 20114-153363 del 12-05-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Deudores
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de reconocer provisiones de las cuentas por cobrar a entidades estatales por concepto de cuotas partes pensionales, teniendo en cuenta el riesgo de incobrabilidad.

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 20114–153363, en la cual consulta si las cuentas por cobrar a entidades estatales por concepto de cuotas partes pensionales son objeto de provisión, teniendo en cuenta que algunas de estas entidades se encuentran en liquidación y otras están demandadas por parte de la entidad.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de julio 29 de 2006, "Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones", determina: "**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 4º. Cobro de intereses por concepto de obligaciones pensionales y prescripción de la acción de cobro. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora."

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, en relación con los Deudores determinan: "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.(...).

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

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor."

Además, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES (Cr) como: "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. 2- El valor de los ajustes por provisiones en exceso. 3- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer la causa que la originó.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la provisión constituida para cubrir el riesgo de incobrabilidad.."

CONCLUSIÓN

La Norma Técnica del Régimen de Contabilidad Pública relacionada con los Deudores, contempla la reclasificación a deudas de difícil recaudo de las cuentas que por factores tales como antigüedad e incumplimiento pueden calificarse como incobrables. De estas, la entidad mediante una evaluación técnica valora los derechos incobrables y establece la provisión, utilizando los métodos y criterios previstos en la norma como son el individual y el general, normatividad aplicable a las Empresas Públicas.

En consecuencia, los derechos registrados por la entidad contable pública por concepto de cuotas partes pensionales pueden provisionarse; ahora bien si una vez agotados los recursos jurídicos de que dispone la entidad para su cobro no es posible la recuperación, podrá cancelarse la deuda contra la provisión realizada.

CONCEPTO 20115-154536 del 05-07-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Deudores
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de aplicar simultáneamente tanto el método individual como el general para la protección de la cartera incobrable de la entidad

Doctora
MARÍA DEL CARMEN ROMERO GARCÉS
Contadora
Instituto Financiero para el Desarrollo del Valle del Cauca-INFIVALLE
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154536, en la cual consulta sobre la procedencia de que la entidad aplique de forma simultánea tanto el método individual como el general para la protección de la cartera incobrable de la entidad, procedimiento que fue aprobado en el Acuerdo N° 040 de 2009 de Junta Directiva, mediante el cual se dispone el establecimiento de una provisión individual para los casos de contingencias de pérdidas probables y razonablemente cuantificables, estableciendo también que se debe estimar una provisión general como mínimo por un 1% de la cartera calificada en "A", tomando como referente el sistema de Provisiones de la Superintendencia Financiera. Lo anterior, teniendo en cuenta el hallazgo de la Contraloría General de la República de dejar un solo criterio para el registro de la mencionada provisión.

CONSIDERACIONES

En lo que respecta al establecimiento de la provisión de cartera por parte de una entidad, es importante atender lo dispuesto en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, que en el numeral 9.1.1.3 sobre Normas técnicas relativas a los activos, 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 Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública Publica citado en las consideraciones, que en materia de Normas técnicas relativas a los activos, 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.

De acuerdo con lo anterior, al confrontar las disposiciones de las citadas Normas Técnicas, en lo referente a métodos de cálculo establecidos para la Provisión de cartera, frente al procedimiento específico que sobre el tema aplica la entidad consultante, es de precisar que no obstante que tanto el método general como el individual, son aceptados para el cálculo de la protección de la cartera incobrable, estos operan de forma excluyente, siendo que si la entidad considera el mas apropiado es el de la provisión individual dadas sus particulares circunstancias de operación, no es procedente que de forma adicional se estime una provisión general por el mismo concepto y sobre las mismas cuentas, pues se estaría estableciendo una doble provisión, afectando doblemente los resultados de la entidad sin una debida justificación; caso distinto sería la combinación de los métodos para tipos de créditos diferentes, con lo cual se estaría estimando la provisión de cartera para cada caso en particular aplicando un solo método de protección del riesgo, atendiendo a las particulares circunstancias del crédito, sin que en ningún momento se esté registrando una doble provisión para la protección de la cartera por un mismo derecho.

CONCEPTO 20115-154377 del 08-07-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a activos / Deudores
	Subtema	1.1.1	Criterios para la identificación del tercero en el reconocimiento del registro del depósito judicial dentro de un proceso

Doctor
JAVIER GONZÁLEZ MOSQUERA
Dirección Financiera de Contabilidad
Gobernación del Tolima
Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20115-154377, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: "(...) *Una vez recibida la información por parte de la entidad bancaria y con la nota débito del banco, la Dirección Financiera de Tesorería procede a constituir el título judicial, realizando el siguiente asiento contable:*

DB_ 14250_Depósitos Judiciales

CR_1110_Subcuenta respectiva

Si bien es cierto que se tiene claridad en cuanto a los movimientos contables a realizar para reconocer la constitución del título judicial, se tiene la duda acerca a que tercero se debería registrar tal operación (juzgado que emite la orden judicial o persona que instaure la demanda). (...)"

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la consulta formulada es importante referenciar la definición y otros aspectos relacionados que establecen el Código Civil, La Ley 66 de 1993 y las demás normas que aplican sobre los depósitos judiciales.

El artículo 125 del Código Civil señala que: "Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte: 1º.) Por la solución o pago efectivo (...)"

El artículo 626 del mismo Código define que: "*El pago efectivo es la prestación de lo que se "debe" y el artículo 1634 del mismo Código indica que "Para que el pago sea válido, debe hacerse o al acreedor mismo (bajo cuyo nombre se entienden todos los que le hayan sucedido en el crédito aún a título singular), o a la persona que la ley o el juez autoricen a recibir por él, o a la persona diputada por el acreedor para el cobro.*

El pago hecho de buena fe a la persona que estaba entonces en posesión del crédito, es válido, aunque después aparezca que el crédito no le pertenecía." (Subrayado fuera de texto)

El manejo de los depósitos judiciales se encuentra regulado por las Leyes 11 de 1987 y 66 de 1993.

El artículo 1º de la Ley 66 de 1993 establece que: "*un depósito judicial se entiende como la cantidad de dinero que de conformidad con las disposiciones legales y vigentes deben consignarse a órdenes de los despachos de la Rama Judicial, las cuales se deben consignar en los bancos legalmente autorizados para tal efecto.*"

El artículo 7º de la misma Ley señala : "*(...) Consejo Superior de la Judicatura ejercerá el debido control sobre las autoridades judiciales con el fin de que se constituyan y decreten en debida forma los depósitos judiciales, multas y demás recursos a que se refiere la presente ley, y asimismo, para que se realicen las consignaciones correspondientes.*

PARAGRAFO. Los mecanismos para la efectiva realización del control descrito en este artículo, serán consagrados mediante reglamentación que expida el Consejo Superior de la Judicatura (...)"

Por otra parte, el concepto 2008014291-001 del 16 de abril de 2008 establece que : "*En la actualidad el Banco Agrario es el único establecimiento bancario autorizado para recibir depósitos en todo el territorio nacional, facultad que le ha sido otorgada mediante el Decreto 2419 del 30 de noviembre de 1999 en cuyo artículo 1º se dispuso: "(...) 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 dicha función (...).

A su turno, el Banco Agrario, como única entidad habilitada actualmente para recibir depósitos judiciales, expidió el Manual de Procesos de Depósitos Especiales, el cual contempla los requisitos y procedimientos para la constitución de los títulos judiciales, así como para su pago, previéndose a lo largo del documento que éstos deberán ser cobrados por el beneficiario previa la respectiva identificación. (...)

Con base en lo anterior, podría concluirse que el pago sólo debe hacerse al beneficiario del título judicial o a aquella persona que la autoridad judicial competente designe para el efecto.

Igualmente, respecto al pago de los títulos judiciales, el citado Acuerdo dispone lo siguiente: (...) Únicamente podrá disponerse de los depósitos judiciales en virtud de providencia judicial, comunicada al Banco por medio de oficio."

Con respecto al Régimen de Contabilidad Pública, el párrafo 152 de la norma técnica relativas a los grupos que integran el activo, establecen que: "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.*"

Por otra parte la descripción de la cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, señala: "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.

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

En lo referente a los depósitos judiciales tanto para las personas Naturales como las personas Jurídicas Públicas o Privadas, es de precisar que de acuerdo al tipo de proceso civil, administrativo, laboral o penal, dichos depósitos son regulados por El Consejo Superior de la Judicatura, en las cuentas que para tal fin administra el Banco Agrario de Colombia como única entidad bancaria responsable de estos manejos.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en las consideraciones anteriores, la aceptación de medidas cautelares, obligaciones contractuales, y demás que exija la técnica jurídica, los particulares o las entidades que sean parte de un proceso jurídico, únicamente efectuarán el depósito judicial en la respectiva cuenta bancaria del Juzgado donde se lleva a cabo el proceso, atendiendo a la reglamentación interna del Consejo Superior de la Judicatura, que determina todos los trámites administrativos y jurídicos concernientes a la recepción y entrega de los depósitos judiciales.

Siendo así, se concluye que el registro contable en la subcuenta 142503- Depósitos Judiciales, de la cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, debe tener como identificación del tercero el Juzgado, ya que tienen las cuentas bancarias en la cual se realizó el depósito. En este caso no

se configura operación recíproca objeto de reporte CGN2005 002 SALDOS DE OPERACIONES RECIPROCAS.

CONCEPTO 20118-157019 del 13-09-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Norma técnica relativa a los activos/ Deudores 3105 Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de la aplicación del artículo 242 de la Ley 1450 de 2011, respecto del fenecimiento de derechos y obligaciones relacionadas con la prescripción de cuotas partes pensionales

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DIAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118–157019, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en desarrollo del artículo 242 de la Ley 1450 de 2011, para la depuración de derechos correspondientes a cuotas partes pensionales.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de julio 29 de 2006, “*Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones*”, determina: “*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 4º. Cobro de intereses por concepto de obligaciones pensionales y prescripción de la acción de cobro. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora.”(Subrayado fuera de texto)

La Ley 1450 de 16 de junio de 2011, “*Por la cual se expide el Plan de Desarrollo 2010-2014*” señala en el artículo 242. “*Depuración de derechos. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, las entidades del*

orden nacional que tengan registrados derechos a favor del Tesoro Público podrán fenecer las obligaciones de pago registradas a cargo de las entidades del sector central de los niveles nacional y territorial, con corte a 31 diciembre de 2010, dentro del año siguiente a la promulgación de la presente ley.

Igualmente, la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público - procederá con el fenecimiento de las obligaciones de pago en virtud de créditos de presupuesto y/o acuerdos de pago suscritos con entidades estatales deudoras, una vez se verifique la culminación del proceso liquidatorio de la entidad estatal deudora y que el mismo haya ocurrido con anterioridad a la fecha de expedición de la presente ley.

El fenecimiento tendrá lugar cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

a) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso;

b) Derechos que carecen de documentos soporte idóneos a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro;

c) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de cobro.

En virtud de este artículo, las entidades deudoras sólo podrán retirar las obligaciones a su cargo, una vez sea informada por la entidad acreedora respecto del fenecimiento de las mismas.

Parágrafo. La Contaduría General de la Nación fijará el procedimiento para el registro contable de las operaciones que se deriven de la aplicación de este artículo."

En relación con la normatividad contable pública, la Norma Técnica relativa a los Deudores, numeral 9.1.1.3. del Plan General de Contabilidad Pública, señala: "*156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.*" (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, señala: "*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 (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

La prescripción de la acción de cobro de las cuotas partes pensionales está regulada por el artículo 4º de la Ley 1066 de julio 29 de 2006, según el cual el derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribe a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva, caso en el cual la entidad contable pública que tiene registrado el deudor, deberá retirar de su información contable los derechos de cobro extinguidos por causas diferentes a cualquier forma de pago, para lo cual el Ministerio de Defensa debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, con crédito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En consecuencia el artículo 242 de la Ley 1450 de 2011, según el cual las entidades del orden nacional con derechos registrados a favor del Tesoro Público podrán fenecer las obligaciones de pago registradas a cargo de las entidades del sector central de los niveles nacional y territorial, aplica al fenecimiento de derechos y obligaciones relacionadas con la prescripción de cuotas partes pensionales, si al verificar el cumplimiento de las condiciones señaladas taxativamente en dicha norma, han contemplado lo previsto en la ley 1066 de 2006.

10.1.1.4 Inventarios

CONCEPTO 20111-150940 del 15-02-11			
1 2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas Técnicas Relativas a los Activos/Inventarios
		1.2	Normas Técnicas Relativas a los Activos/Otros activos
	Subtema	1.1.1	Actualización bienes inmuebles clasificados como inventarios.
		1.2.1	Amortización y actualización de bienes entregados a terceros por parte de la Empresa de desarrollo Urbano-EDU a entidades de gobierno general y a empresas

Doctora
PAULA ANDREA RESTREPO GRISALES
Profesional de Apoyo Contable
Empresa de Desarrollo Urbano-EDU
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150940 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La entidad tiene avalúo técnico para dos inmuebles que se encuentran reconocidos en el grupo de inventarios pero el grupo está conformado por tres inmuebles. Es viable hacer la actualización sólo de los dos bienes o para este caso procede lo indicado en el Manual de Procedimientos para las propiedades, planta y equipo donde se establece que si se actualiza un

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

2. Se entregaron dos bienes inmuebles en comodato uno a una entidad de gobierno general y otro a una empresa privada, tales bienes fueron contabilizados en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Por lo anterior, pregunta: ¿Se debe hacer amortización mensual por el desgaste de estos bienes? ¿Son objeto de actualización?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Actualización de Inventarios.

Los párrafos 113, 119 y 163 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

"7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública (...)

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

"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 (...)"

"9.1.1.4 Inventarios (...)

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS (Cr), en el siguiente sentido: *"Representa el menor valor de los inventarios, resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando el valor en libros es mayor.*

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

Así mismo, indica que se debita con: *"1- La aplicación de la provisión por castigo, previo cumplimiento de los requisitos establecidos. 2-La reversión de las provisiones cuando el valor de*

realización sea superior al costo. 3- El valor de la disminución de la provisión por venta o traslado a cualquier título, pérdida o dada de baja del bien”, y se acredita con: “1- El valor en exceso del costo, sobre el valor de realización”.

2. Bienes entregados a terceros.

Los párrafos 193 y 198 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los otros activos, indican que:

"9.1.1.8 Otros activos (...)

193. 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.

(...)

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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Db): “Representa el menor valor de los bienes entregados a terceros, 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 5309-Provisiones para Protección de Bienes Entregados a Terceros y las subcuentas 312802-Provisión para Otros Activos y 327002-Provisión para Otros Activos”.

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 y 327006-Amortización de Otros Activos.”

1999-VALORIZACIONES: “Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas. La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 3115-Superávit por Valorización ó 3240-Superávit por Valorización”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

1. Actualización de inventarios

De conformidad con lo indicado en la norma técnica, los inventarios se deben actualizar al valor de realización, solamente en los casos en los cuales este valor resulte menor que el valor en libros, para lo cual se deberá reconocer una provisión por la diferencia. Ahora bien, en caso de que el valor de realización sea mayor que el valor en libros se deben recuperar las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Lo anterior teniendo en cuenta que los inventarios no son susceptibles de reconocimiento de valorización.

Por tanto, para el caso consultado si el valor del avalúo de los bienes muebles es inferior al valor en libros, la diferencia se debe reconocer mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5306-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS (CR).

De otra parte, se debe tener en cuenta que al momento de realizar una actualización de un elemento del grupo 15-INVENTARIOS se deben actualizar todos los elementos que pertenezcan a la misma clasificación, dado que de acuerdo con la características cualitativas de la información contable esta debe ser consistente, lo cual implica que los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.

2. Bienes entregados a terceros

Los bienes entregados a terceros son objeto de amortización durante su vida útil como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional de los mismos, dicha amortización se debe reconocer como costo o gasto según corresponda y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

Igualmente, los bienes entregados a terceros son objeto de actualización. Por tanto, si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, se debe reconocer la respectiva valorización mediante un débito en la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

En caso de que el costo de reposición o el valor de realización sea inferior al valor en libros, se debe reconocer la respectiva desvalorización, para lo cual si previamente se había registrado una valorización se debita la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y como contrapartida se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar su saldo; y una vez agotado este saldo, el exceso se reconoce mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5309-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Db).

CONCEPTO 20112-151548 del 28-02-11

1 2	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Inventarios
		2.1	4815 Ajuste a ejercicios anteriores
		2.2	5815 Ajuste a ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Actualización y provisión para protección de inventarios
		2.1.1	Reconocimiento de las diferencias presentadas en los saldos de los módulos de contabilidad e inventarios

Doctor
RODRIGO ANTONIO URREA BELTRÁN
Revisor Fiscal
Sociedad Aguas del Huila S.A. E.S.P.
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112–151548 en la cual consulta el tratamiento contable de los Inventarios de la entidad en relación con:

1-¿Cuál es el procedimiento detallado para determinar el porcentaje utilizado para calcular la Provisión para Protección de Inventarios, cuenta 1580?

2- Si durante el año 2010 se han encontrado diferencias entre el inventario físico y el saldo contable de la cuenta Inventarios, originadas en dos o mas vigencias fiscales, las notas contables de corrección ¿se deben contabilizar con cargo o abono a cuentas de resultado o a la cuenta 3258 de saneamiento contable, correspondiente al patrimonio?. Es pertinente indicar que en aclaración de la entidad, estas diferencias se originaron en el procesamiento de los datos contenidos en los módulos de Inventarios y de Contabilidad, del software financiero utilizado por la entidad que no dan lugar a responsabilidades de carácter fiscal.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales definen el valor de realización como:

"137. Valor de Realización: Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales."

En el marco de la regulación contable pública el Plan General de Contabilidad Pública define en el párrafo 158 los Inventarios así: *"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."*

De igual manera la Norma técnica relacionada con los Inventarios, en los párrafos 163 y 164 del Plan General de Contabilidad Pública determinan:

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

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

En lo que concierne a las cuentas para contabilizar la diferencias que presenta la información de inventarios de vigencias anteriores, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta, 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES como: *"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."

Por su parte, la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES se describe en los siguientes términos: *"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."

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

En la cuenta de Inventarios son registrados los bienes utilizados por la entidad en el desarrollo de actividades de producción de bienes o prestación de servicios, inventarios que son objeto de actualización al valor de realización siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

Ahora bien en la determinación del valor de realización, considerado como el valor que representa el importe en efectivo que se espera obtener en la venta de estos bienes, la entidad debe tener en cuenta las disminuciones físicas o monetarias que afecten el precio de venta, para lo cual aplicarán criterios técnicos de acuerdo con la naturaleza de los inventarios, por lo anterior y debido a la

diversidad de operaciones de las entidades contables públicas, no le es posible a la CGN señalar porcentajes específicos para el cálculo de provisiones.

De otra parte, en relación con las diferencias presentadas en los saldos de los módulos de Contabilidad y de Inventarios en el período contable del 2009, originadas en el resultado de los procesos de sistemas, dichas diferencias deben registrarse según corresponda a un mayor o menor valor de los inventarios con contrapartida en las subcuentas 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES ó 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, respectivamente.

CONCEPTO 20115-153965 del 15-06-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Inventarios. 1510 Mercancías en existencias
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Abejorral de los terrenos dispuestos para la construcción de vivienda de interes social

Doctor
JHON DAIRO RIVILLAS
Auxiliar Contable
Municipio de Abejorral
Abejorral - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153965, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de los terrenos que posee el municipio de Abejorral para ser adjudicados a la comunidad mediante programas de vivienda de interés social.

Lo anterior teniendo en cuenta que el Municipio tiene reconocidos estos terrenos en la subcuenta *151001 Mercancía para la venta-Terrenos (sic)*, y el órgano de control considera que deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, dado que el objeto del Municipio no es la compraventa de terrenos.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los Inventarios, indica 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, el Catálogo General de Cuentas contenido en el 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*”.

CONCLUSIÓN

Los terrenos que posee la entidad para efectos de ser adjudicados a la comunidad a través de programas de vivienda de interés social, cumplen con los criterios indicados en la norma técnica para ser clasificados como inventarios, y por tanto deben reconocerse en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con independencia de que el objeto social del Municipio no sea la compraventa de terrenos.

CONCEPTO 20117-156304 del 23-08-11

1 2 3 4	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas Técnicas relativas a los activos/Inventarios/Propiedades, planta y equipo
		1.2	Normas Técnicas relativas a las Cuentas de Orden
		2.1	1510 Mercancías en existencia
		2.2	1926 Derechos en fideicomiso
		2.3	5550 Subsidios asignados
		2.4	9390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema		Reconocimiento por parte de ISVIMED de los lotes recibidos y posteriormente entregados como aporte en fideicomiso, para la construcción de vivienda de interés prioritario y control de las viviendas entregadas y no escrituradas

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Contador
Instituto Social de Vivienda y Habitat de Medellín-ISVIMED
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156304, en la cual consulta si los bienes inmuebles reconocidos en la subcuenta 151090-Otras Mercancías en existencia, pueden clasificarlos en cuentas diferentes, en consideración a que estos bienes en algunos casos están sujetos a procesos de legalización que no han permitido concluir la entrega a los beneficiarios, es así como esta cuenta incluye: Lotes recibidos del Municipio de Medellín, escriturados a favor del ISVIMED para desarrollar los diferentes proyectos habitacionales; apartamentos que recientemente han sido entregados a los beneficiarios que no han podido escriturarse; y lotes y apartamentos trasladados al ISVIMED en el proceso de liquidación de CORVIDE, que a la fecha no han sido legalizados a los beneficiarios.

De acuerdo con la aclaración a la información, suministrada por la entidad, para realizar los proyectos de vivienda el ISVIMED a través de sociedades fiduciarias constituye patrimonios autónomos a las cuales aporta los terrenos recibidos del Municipio, los subsidios municipales, los subsidios nacionales y la fiduciaria coordina los proyectos, adjudica las viviendas y escritura.

En relación con lo indicado, pregunta:

- 1- ¿El Instituto puede seguir utilizando esta cuenta contable para identificar estos bienes?
- 2- ¿Es viable realizar una reclasificación de los terrenos (lotes) a la cuenta de Propiedades, planta y equipo, aún cuando estén destinados para la construcción de nuevos proyectos habitacionales (banco de lotes)?
- 3- ¿Los apartamentos y lotes no escriturados, pero ya entregados a los beneficiarios, pueden reclasificarse al grupo 19-OTROS ACTIVOS o a una cuenta de orden acreedora?
- 4- Si no es necesario reclasificar, ¿es obligación de la entidad reconocer las depreciaciones y cada tres años las valorizaciones de estos bienes?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Conforme a lo preceptuado en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, el proceso contable está delimitado por las normas técnicas de contabilidad pública de las cuales las relativas a los Inventarios, señalan: *"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. (...)"*

163: (...) *No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado."*

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: *"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."*

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- *El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.(...)."*

Además, la Norma Técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, en el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *"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. ”

Así mismo, la Norma Técnica relativa a las cuentas de orden deudoras de control, 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.”

CONCLUSIÓN

1- El Instituto no debe utilizar la subcuenta 151090 para contabilizar los lotes y viviendas relacionados con los proyectos de vivienda, por lo que es procedente aplicar lo señalado a continuación:

De acuerdo con la normatividad contable pública, en el rubro de inventarios deben reconocerse los bienes tangibles adquiridos o producidos con la intención de ser comercializados o transformados, o los que van a ser suministrados en forma gratuita o a precios económicamente no significativos por consiguiente, los lotes que en cumplimiento de su objeto social ISVIMED posee, destinados a la construcción de proyectos de vivienda de interés prioritario, deberá reconocerlos en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Como para la realización de los proyectos, además de los recursos monetarios por concepto de subsidios, ISVIMED aporta los lotes a los patrimonios autónomos constituidos, deberá reconocer este hecho debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Una vez ejecutado el objeto del contrato de fiducia, con la información de las viviendas construídas, ISVIMED acreditará el saldo de la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y debitará la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Según el procedimiento adoptado por la entidad, al entregar las viviendas debitará la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

2- La normatividad contable pública determina que los bienes deben clasificarse en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuando cumplen los siguientes requisitos, que sean bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública, que se utilizan en la producción y comercialización de bienes y por tanto no están disponibles para la venta y que la vida útil en condiciones normales de utilización sea superior a un año, en consecuencia los lotes disponibles para la construcción de viviendas, como las viviendas ya adjudicadas no pueden trasladarse a este grupo.

3- Según lo expresado en el punto 1) los lotes trasladados al patrimonio autónomo para la construcción de viviendas harán parte del mismo, por lo que deben reconocerse en la subcuenta

192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En relación con las viviendas ya entregadas pero no escrituradas, es necesario controlarlas en cuentas de orden deudoras de control, registrando un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, con crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr).

4- El procedimiento de actualización de los activos cada tres años y el cálculo de las depreciaciones, a excepción de los terrenos, aplica a Propiedades, planta y equipo y según lo expresado en la consulta a los lotes y construcciones que por su naturaleza deben reconocerse en las subcuentas correspondientes, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, no aplica la actualización.

De otra parte, es pertinente indicar, que los bienes que van a ser entregados a la comunidad con carácter gratuito o a precios económicamente no significativos en términos de la recuperación de los costos o del valor del mercado, no son objeto de actualización.

10.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 20113-152555 del 28-03-11			

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	Norma técnica relativa a los activos/ Propiedades, planta y equipo 1637 Propiedades, planta y equipo no explotados
	Subtema		Consideraciones sobre la permanencia de saldos en la cuenta 1637- Propiedades, planta y equipo no explotados

Doctor
JUAN CARLOS JARAMILLO GONZÁLEZ
Empresas Públicas de Medellín – EPM
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152555, la cual consulta sobre el tiempo máximo para dejar activos registrados en la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 165 y 171 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los activos, señala: *"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.(...)"*

171. (...) 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)

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"*; y 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."*

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que los activos no explotados son aquellos 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, y no son objeto del cálculo de la depreciación. Cabe agregar, que estos activos deben permanecer registrados allí, siempre y cuando permanezcan en esa condición; solamente se reclasifican cuando se coloquen en servicio, o al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.

CONCEPTO 20117-156275 del 31-08-11

Retoma lo expresado en el concepto 20115-154369 del 05-07-11

Se complementan con el concepto 2011-158757 del 09-12-11

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 activos/ Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Realización de avalúos técnicos para la actualización del valor de los bienes inmuebles a ser trasladados a otros entes públicos

Doctor
FERNANDO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ
Subdirector Administrativo y Financiero
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156275, en la cual precisa la consulta formulada con el expediente 20115-154369, en relación con la obligatoriedad de contratar o realizar avalúo técnico de aquellos bienes inmuebles que serán transferidos a título gratuito a otra entidad pública. Es de precisar que en el citado concepto, la Contaduría General de la Nación manifiesta no tener competencia en el asunto, por tratarse de un proceso de valoración de bienes para efectos distintos a la revelación de la información contable.

En razón de lo anterior, aclara que la valoración de los bienes a los cuales se refiere la consulta tiene fines eminentemente contables, para lo cual hace las siguientes precisiones:

"1. La intención de contratar o realizar directamente los avalúos de los inmuebles obedece a un hallazgo formulado por la Contraloría General de la República respecto de nuestros estados contables;

2. Existe un grupo de inmuebles que no cuenta con avalúo reciente, y que será transferido a título GRATUITO, en los próximos meses, a diferentes entidades públicas;

3. Ante la proximidad de este hecho (transferencia gratuita), no resulta conveniente para el Ministerio, desde el punto de vista del costo/beneficio, incurrir en un gasto al contratar el avalúo con un tercero (IGAC) o al desplazar a un funcionario del Ministerio para su elaboración, dado que el registro contable que se haga con dicho avalúo sería eliminado o retirado de la Contabilidad en los meses siguientes, al momento de realizarse la transferencia."

Así mismo, manifiesta que el Régimen de Contabilidad Pública en el Párrafo 167 contempla la posibilidad de transferir bienes a otras entidades públicas por el valor en libros o por un valor estimado mediante avalúo técnico, caso en el cual es necesario tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Sobre el tema consultado es de tomar en consideración lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de.

Marco conceptual/ Características cualitativas de la información contable pública.

"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"

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 cualitativas y cuantitativas. 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. (...)"

Normas Técnicas relativas a los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

"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, (...)"

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable". (Subrayado fuera de texto)

Normas Técnicas relativas a los Activos/ Propiedades, planta y equipo:

"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. (...)" (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, sobre el tema de avalúos técnicos, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo dispone 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. (...)"*

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. (...)

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 período contable respectivo". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

En relación con la pregunta de si es necesario, para efectos contables, actualizar mediante avalúos técnicos, el valor de los bienes inmuebles que van a ser trasladados por el Ministerio el Transporte a otra entidad pública, se concluye lo siguiente:

Las Propiedades, plantas y equipo de una entidad se reconocen inicialmente por su costo histórico. Ahora bien, con el fin de que la información contable no pierda confiabilidad en la medida del transcurso del tiempo, es necesario proceder a revisar y ajustar los valores contables frente a valores actuales del bien, como son el valor de realización o el costo de reposición, proceso para el cual se acepta la práctica de avalúos técnicos, en cumplimiento de lo dispuesto en las Normas Técnicas aplicables a los Activos, sobre las Propiedades, planta y equipo.

Es así que para efectos contables, la practica de avalúos técnicos tiene como propósito la actualización del valor de los activos de propiedad del ente, proceso que debe realizarse con una periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, siendo que el correspondiente registro de actualización debe quedar incorporado en el período contable respectivo. Es de precisar además que atendiendo a la relación costo-beneficio, dichos avalúos podrán ser efectuados con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre y cuando cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

De acuerdo con lo anterior, la entidad debe registrar los bienes a valores actualizados, de forma que las cifras estén acordes con su realidad económica, a efectos de lo cual corresponde analizar la antigüedad de las actualizaciones efectuadas al valor de los bienes, a fin de verificar si éstas se han realizado dentro de los lapsos de tiempo aceptados para tal efecto, y en caso de que tengan más de tres años desde su última actualización, es procedente realizar una nueva, que permita obtener valores contables acordes con las condiciones particulares del activo, independientemente de que estos vayan a ser trasladados a otro ente público.

CONCEPTO 201110-158757 del 09-12-11

Este concepto complementa los conceptos 20115-154369 del 05-07-11 y 20117-156275 del 31-08-11

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 activos/ Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Realización de avalúos técnicos para la actualización del valor de los bienes inmuebles a ser trasladados a otros entes públicos

Doctor
FERNANDO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ
Subdirector Administrativo y Financiero
Ministerio del Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158757, en la cual solicita dar alcance a los conceptos 20115-154369 y 20117-156275 relacionados con la obligación de contratar o realizar avalúos técnicos a bienes inmuebles que están siendo transferidos a título gratuito a otras entidades públicas. Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 166 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala en relación con las propiedades, planta y equipo, que: *"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"*.

El numeral 18 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, y en relación con la actualización de bienes, que: *"El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)".*

Por su parte, el numeral 25 del mismo Capítulo, establece respecto al traslado de bienes entre entidades públicas, que: *"El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes."*

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que la actualización de las propiedades, planta y equipo por parte de una entidad contable pública, es un proceso de valoración para efectos contables y no del traslado o entrega a título gratuito de bienes a otras entidades públicas o privadas; por lo cual, en el caso objeto de su consulta, en donde se hace el traslado de los bienes en un muy corto plazo, no es obligatorio, al amparo de las normas expedidas por el Contador General de la Nación y para los efectos de la regulación contable pública, contratar o realizar avalúos técnicos con el fin de establecer el valor de los bienes a entregar a otras entidades públicas.

Así las cosas, de conformidad con el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, la entidad que entrega los bienes debe retirarlos por su valor en libros, en tanto que la que los recibe puede incorporarlos en su información contable por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros de la entidad que los entrega, o en su defecto por el estimado mediante un avalúo técnico; en ese sentido, para el caso de la entidad que recibe los bienes es potestativo definir cuál de estos dos valores se ajusta de manera más razonable a la realidad económica de los bienes recibidos.

Por lo anterior, este concepto complementa lo señalado en los conceptos 20115-154369 y 20117-156275.

10.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

CONCEPTO 20114-153082 del 15-04-11			
Este fue ratificado con el concepto 20115-154454 del 08-06-11			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales
		2.1	1715 Bienes hitóricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Cultura de los bienes inmuebles utilizados como sede de la entidad, declarados mediante acto jurídico como bienes históricos y culturales

Doctor
ENZO RAFAEL ARIZA AYALA
Secretario General
Ministerio de Cultura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-153082, en la cual consulta el tratamiento contable aplicable a los bienes inmuebles utilizados como sede de la entidad y son declarados Bienes Históricos y Culturales.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la Norma técnica relativa a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, señala:

"176. Noción. 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.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento 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."(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, como: *"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. (...)"*

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

Cuando la entidad contable pública posee bienes que mediante el acto jurídico respectivo adquieren el carácter de históricos y culturales y están siendo utilizados en desarrollo de actividades administrativas, deben ser objeto de reclasificación a la cuenta Bienes históricos y culturales.

Para el efecto, se debitan las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (Cr) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr) y acreditan las subcuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

En el caso de haber realizado valorizaciones estas se cancelarán debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

CONCEPTO 20114-153084 del 15-04-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales
		2.1	1715 Bienes hitóricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Cultura los bienes entregados en comodato y han sido declarados como históricos y culturales

Doctor
ENZO RAFAEL ARIZA AYALA
Secretario General
MINISTERIO DE CULTURA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-153084 en la cual consulta el tratamiento contable para los bienes entregados en comodato y que han sido declarados Bienes Históricos y Culturales.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública en relación con la Norma técnica relativa a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, señala:

"176. Noción. 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.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento 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."(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, como: *"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. (...)"*

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

Cuando la entidad contable pública posee bienes que mediante el acto jurídico respectivo adquieren el carácter de Históricos y Culturales, aún cuando se encuentren en poder de terceros en cumplimiento de contratos de comodato, deben ser objeto de reclasificación a la cuenta Bienes históricos y culturales.

Para el efecto, se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Cr) y se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS; la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

En el caso de haber realizado valorizaciones estas se cancelarán debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

CONCEPTO 20113-152331 del 18-04-11

Este concepto amplía el concepto 20104-152522 del 05-05-10

Este concepto fue ratificado con el concepto 20115-154175 del 14-06-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales
		2.1	1715 Bienes hitóricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL, de la declaración como bien de interes cultural de carácter nacional del inmueble "Centro Internacional Tequendama", mediante Resolución 1582 de 2002 del Ministerio de Cultura

Doctor
JAVIER ALONSO LASTRA FUSCALDO
Contralor Delegado
Defensa, Justicia y Seguridad
Contraloría General de la República
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152331 en la cual consulta en relación con el bien inmueble Centro Internacional Tequendama, declarado como Bien de interés cultural de carácter nacional mediante Resolución No. 1582 de 2002 del Ministerio de Cultura, lo siguiente:

1) ¿Debe registrarse en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en la subcuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES?

2) ¿En su condición de bien de interés cultural de carácter nacional debe actualizarse su valor, calcular depreciación o amortización?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante Resolución No.1582 de Agosto 5 de 2002, el Ministerio de Cultura "*declaró como Bien de Interés Cultural de Carácter Nacional el Centro Internacional Tequendama, (...) localizado entre las carrera 10 y 13 y entre calles 26 y 28 de Bogotá, D.C.*"

En relación con la normatividad contable pública la Norma técnica relativa a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, señala:

"176. Noción. 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.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales." (Subrayado fuera de texto)

De otra parte el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES como: "*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. (...)*"

CONCLUSIÓN

Según lo expresado señalamos lo siguiente:

1) La Resolución No. 1582 de 2002 mediante la cual el Ministerio de Cultura reconoció como bien histórico y cultural el Centro Internacional Tequendama, obra como el acto jurídico requerido por la Norma Técnica de Contabilidad Pública para reconocer como histórico y cultural el bien inmueble objeto de consulta. Por consiguiente, este bien inmueble debe reclasificarse a la subcuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES,

Para el efecto, se debitan las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (Cr) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el bien a trasladar, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

En el caso de haber realizado valorizaciones estas se cancelarán debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Es pertinente indicar que la reclasificación aplica aún cuando el bien se encuentre arrendado o esté siendo utilizado por la entidad.

2) Respecto a la actualización, la misma normativa señala que estos bienes deben reconocerse por su costo histórico, no son objeto de actualización y de acuerdo con la estructura de la descripción y dinámica de la cuenta los bienes históricos y culturales no son objeto de amortización o depreciación.

De otra parte, el nuevo contexto derivado de la Resolución expedida por el Ministerio de Cultura, amplía el tratamiento contable a aplicar en el caso que hemos venido tratando frente a lo expresado en el concepto 20104-142522 emitido por la CGN, por lo que estamos comunicando a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares el contenido del presente concepto.

CONCEPTO 20115-154454 del 08-06-11 Este concepto ratifica el concepto 20114-153082 del 15-04-11	

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales 1715 Bienes históricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Cultura de las sedes administrativas declarados mediante acto jurídico como bienes históricos y culturales

Doctor
ENZO RAFAEL ARIZA AYALA
Secretario General
Ministerio de Cultura
Bogotá D.C.

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154454, en la cual solicita que se aclare o se confirme el segundo párrafo de las conclusiones del concepto No. 20114-153082 del 15 de abril de 2011, con respecto a la reclasificación contable de los bienes inmuebles utilizados por la entidad y declarados Bienes Históricos y Culturales.

Al respecto me permito manifestarle que este Despacho se ratifica en lo señalado en el concepto 20114-153082, ya que los bienes se deben reclasificar en su integridad, toda vez que no es técnicamente viable desarticular el reconocimiento del bien registrando unos factores en Bienes históricos y culturales y otros en Propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO 20115-154175 del 14-06-11 Este concepto ratifica el expediente 20113-152331 del 18-04-11 Este concepto amplía el expediente 20104-142522 del 05-05-10	

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales
		2.1	1715 Bienes históricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares del Centro Internacional Tequendama de acuerdo a la Resolución 1582 de 2002 mediante el cual lo reconocio como bien historico y cultural

Capitán de Navío (R)
GUILLERMO CASTELLANOS GARCÉS
Subdirector Financiero
Caja de Retiro las FF.MM
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154175 en la cual solicita reconsiderar el concepto 20113-152331, teniendo en cuenta que:

"(...) según concepto 20069-76126 de 2007 emitido por la Contaduría General de la Nación, (...) las plazas de mercado son propiedad de Empresas Varias de Medellín, de las cuales se obtiene un beneficio económico, son objeto de registro en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, lo cual no implican que pierdan su esencia jurídica como bien de uso público (...)"

De manera posterior, la Contaduría emitió el concepto 20113-152331 el cual indica que los bienes inmuebles de la CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES situados en el Centro Internacional de Bogotá que se utilizan para la prestación de servicios, generar ingresos producto de su arrendamiento y para la administración de la Entidad deben reclasificarse en la cuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, así el bien se encuentre arrendado o este siendo utilizado por la entidad, en razón a que fue declarado Bien de Interés Cultural de Carácter Nacional.

No conocemos elementos adicionales que permitan diferenciar el concepto 20069-76126 con lo mencionado en el 20113-152331, pues aunque se trata de diferentes casos tienen similitudes respecto a los hechos consultados".

Por lo cual solicita "Reconsiderar el concepto 20113-152331 para que no se exija a la CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES reclasificar los bienes utilizados en la producción de ingresos a la cuenta de bienes históricos y culturales"

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Concepto 20069-76126, dirigido a las Empresas Varias de Medellín, expedido por la Contaduría General de la Nación se fundamentó en el concepto de bienes de uso público, concluyendo, en ese

caso, que "(...) las plazas de mercado son propiedad de Empresas Varias de Medellín, de las cuales se obtiene un beneficio económico, son objeto de registro en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, lo cual no implica que pierdan su esencia jurídica como bien de uso público".

Por su parte, el concepto 20113-152331 versa sobre los bienes históricos y culturales, concluyendo que "La Resolución No. 1582 de 2002 mediante la cual el Ministerio de Cultura reconoció como bien histórico y cultural el Centro Internacional Tequendama, obra como el acto jurídico requerido por la Norma Técnica de Contabilidad Pública para reconocer como histórico y cultural el bien inmueble objeto de consulta. Por consiguiente, este bien inmueble debe reclasificarse a la subcuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES" (Subrayado fuera de texto).

Según el párrafo 176 del marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, los bienes de uso público están "(...) destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional (...)", en tanto que los históricos y culturales están destinados "(...) a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución".

Tratándose de bienes de uso público, el Catálogo General de Cuentas describe la dinámica de la cuenta 1785- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR)- indicando que "Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento"

No obstante, tratándose de bienes históricos y culturales, el Régimen de Contabilidad Pública no establece el concepto de depreciación, puesto en esos casos el bien se debe sujetar a condiciones especiales que eviten su deterioro físico y que propicien su conservación y sostenibilidad.

Este criterio contable público es concordante con el artículo 4º de la Ley 1185 de 2008 cuando señala que "La política estatal en lo referente al patrimonio cultural de la Nación tendrá como objetivos principales la salvaguardia, protección, recuperación, conservación, sostenibilidad y divulgación del mismo, con el propósito de que sirva de testimonio de la identidad cultural nacional, tanto en el presente como en el futuro", por lo cual, la declaración de un bien como histórico y cultural implica para la entidad titular el especial mantenimiento de dichos bienes en condiciones que eviten su deterioro físico, por lo cual no son objeto de reconocimiento de depreciación.

Ahora bien, conforme al artículo 10 de la Ley 1185 de 2008, "Los bienes de interés cultural de propiedad de entidades públicas, son inembargables, imprescriptibles e inalienables", connotación legal que diferencia entre un bien de uso público y un bien histórico y cultural, que por su naturaleza jurídica no es sujeto de depreciación.

El párrafo 177 del actual Régimen de Contabilidad Pública señala también que "Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales", en concordancia con el artículo 12 del Decreto 763 de 2009, según el cual "Los actos de declaratoria o revocatoria de Bienes de Interés Cultural son actos administrativos en los términos del Código Contencioso Administrativo".

La sentencia C-209 de 2000 de la Honorable Corte Constitucional expresa que "(...) es inoperante el juicio de igualdad cuando se trate de situaciones distintas que no admiten una posible comparación", criterio jurídico aplicable a las situaciones planteadas en los conceptos señalados.

Así, mientras el concepto 20069-76126 establece que deben depreciarse los bienes de uso público dedicados a la producción de ingresos, clasificándolos como Propiedades, Planta y Equipo, el

concepto 20113-152331 se refiere a bienes históricos y culturales que por sus condiciones de conservación y mantenimiento dadas en la Ley, no son objeto de depreciación.

CONCLUSIÓN

El Régimen de Contabilidad Pública diferencia entre el concepto de "bien de uso público" y el que corresponde a los "Bienes Históricos y Culturales" que se declaren como tal mediante acto jurídico, conforme a las normas sobre la materia. Los primeros se sujetan a depreciación dada su definición de uso público, mientras que los bienes históricos y culturales no son objeto de depreciación.

En ese sentido, los inmuebles de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares, declarados bienes de interés cultural de carácter nacional, no son objeto de reconocimiento de depreciación, dadas las prescripciones legales de salvaguardia, protección, recuperación, conservación, sostenibilidad y de divulgación a que se refieren las normas sobre la materia.

Así las cosas, la Contaduría General de la Nación confirma en su integridad el concepto 20113-152331, el cual versa sobre bienes históricos y culturales y cuya conclusión expresa que:

"1) La Resolución No. 1582 de 2002 mediante la cual el Ministerio de Cultura reconoció como bien histórico y cultural el Centro Internacional Tequendama, obra como el acto jurídico requerido por la Norma Técnica de Contabilidad Pública para reconocer como histórico y cultural el bien inmueble objeto de consulta. Por consiguiente, este bien inmueble debe reclasificarse a la subcuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715- BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES,

Para el efecto, se debitan las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (Cr) y 1695- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el bien a trasladar, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

En el caso de haber realizado valorizaciones estas se cancelarán debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Es pertinente indicar que la reclasificación aplica aún cuando el bien se encuentre arrendado o esté siendo utilizado por la entidad.

2) Respecto a la actualización, la misma normativa señala que estos bienes deben reconocerse por su costo histórico, no son objeto de actualización y de acuerdo con la estructura de la descripción y dinámica de la cuenta los bienes históricos y culturales no son objeto de amortización o depreciación.

De otra parte, el nuevo contexto derivado de la Resolución expedida por el Ministerio de Cultura, amplía el tratamiento contable a aplicar en el caso que hemos venido tratando frente a lo expresado en el concepto 20104-142522 emitido por la CGN, por lo que estamos comunicando a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares el contenido del presente concepto".

CONCEPTO 201111-159538 del 22-12-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales
		2.1	1715 Bienes hitóricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional, del terreno de un bien declarado Monumento Nacional

Doctores
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Contador
 SHIRLEY BOCANEGRA LÓPEZ
 Profesional
 Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159538, en la cual consulta el tratamiento contable a aplicar para reconocer el terreno que hace parte de un bien declarado Monumento Nacional.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, señala: *"177. Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de amortización. En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales."*

De otra parte la descripción de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, señala: *"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."*

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar

CONCLUSIÓN

Los bienes de propiedad de la entidad declarados mediante acto administrativo por autoridad competente, como históricos y culturales y reconocidos como Propiedad, planta y equipo, deberán reclasificarse tanto el terreno como la edificación a la subcuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, anotando que en consideración a que esta clase de bienes no son objeto de amortización, no es necesario discriminar el terreno de la edificación.

10.1.1.7 Recursos naturales no renovables

10.1.1.8 Otros Activos

CONCEPTO 20111-150727 del 03-02-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a activos/ Otros activos 1915 Obras y mejoras en propiedad ajena
	Subtema		Reconocimiento por parte de Canal Capital del cableado estructurado instalado en una propiedad tomada en arrendamiento

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Canal Capital de las escenografías, teniendo en cuenta que su valor supera el salario mínimo y su vida útil proyectada es inferior a un año

Doctora
MYRIAM CASTIBLANCO CLAVIJO
Subdirectora Administrativa
Canal Capital
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150727 en la cual consulta el procedimiento contable de: 1) El cableado estructurado instalado en una propiedad tomada en arrendamiento. 2) Los bienes cuyo valor supera el salario mínimo y su vida útil proyectada es inferior a un año, caso específico las escenografías utilizadas por el canal.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los Otros activos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el párrafo 197 expresa que: *"Las obras y mejoras en propiedad ajena diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras*

realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. (...)
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA como: *"Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas. (...)"

De otra parte, el numeral 9.1.1.5. del Régimen de Contabilidad Pública define las Propiedades, planta y equipo como:

*"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. (...)"*

Así mismo, el Capítulo III del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública establece el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo el cual en el párrafo 14 determina el procedimiento para depreciar los activos de menor cuantía y al respecto 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."*

Ahora bien, para la aplicación de la regulación expresada, la CGN emitió el instructivo No. 13 del 12 de enero de 2011, según el cual para el año 2011 cuando el valor de adquisición de un activo sea inferior o igual a \$1.256.600 puede ser depreciado durante el período contable sin considerar su vida útil.

Además, la Ley 87 de 1993, *"Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones"*, determina

"Artículo 1º. (...)

Parágrafo: *El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal."*

*"Artículo 2º. **Objetivos del sistema de Control Interno.** Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:*

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

(...)"

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

El Régimen de Contabilidad Pública permite reconocer las obras o mejoras que la entidad contable pública realiza en propiedad ajena como Otros activos, mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA con crédito a las cuentas 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Es del caso indicar que las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas, amortización que afectará los resultados del ejercicio como Gastos de administración o de Operación en las subcuentas 51112-Obras y mejoras en propiedad ajena o 521110-Obras y mejoras en propiedad ajena, de las cuentas 5111 o 5211-GENERALES. En consecuencia, el cableado estructurado deberá reconocerse conforme a lo aquí expresado.

En cuanto al reconocimiento de los bienes con una vida útil inferior a un año, la entidad debe atender lo indicado por el Régimen de Contabilidad Pública, según el cual se consideran Propiedades, planta y equipo aquellos activos que no están disponibles para la venta, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización exceda de un año, de manera que si los bienes objeto de consulta no cumplen con estas características, se reconocerán como un gasto o costo, según corresponda.

Ahora bien, en el caso de bienes con vida útil superior a un año cuyo valor de adquisición exceda al de un salario mínimo, pueden presentarse dos eventos, que el valor de adquisición del activo sea inferior o igual a \$1.256.600 para el año 2011, caso en el cual se reconoce en la cuenta de Propiedades, planta y equipo que corresponda y su depreciación se realiza en el mismo período contable; cuando el activo supere el valor indicado, la entidad puede adoptar el método de depreciación que mejor se ajuste al consumo de los beneficios económicos o al potencial de servicio que estos activos incorporan.

Ahora bien, respecto del ingreso a almacén, es un tratamiento que debe definirse al interior de la entidad, dado que es la administración la responsable de implementar las políticas y procedimientos que permiten controlar los bienes y cumplir los objetivos del Control Interno, entre los cuales está el de preservar el patrimonio público buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten.

CONCEPTO 20111-150427 del 04-02-11

1	TÍTULO	1. 2.	NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos / Otros activos Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de actualizaciones, mantenimiento y vida útil en licencias y software

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento contable y revelación de los hechos relacionados con propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Criterios para la determinación de la vida útil de propiedades, planta y equipo

Señora
MARCELA RAMÍREZ V.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150427, en la cual consulta el tratamiento contable que las entidades estatales deben dar a las licencias y al software, en aspectos tales como actualizaciones, mantenimiento y vida útil de dichos activos.

Adicionalmente solicita aclaración en lo referente a: "(...) manejo de activos de tecnologías de información - TIC relativos a la vida útil dada por el uso en la parte contable. Por ejemplo las multifuncionales, escáneres, que parámetro se utilizaría".

En relación con lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Actualización, mantenimiento y determinación de la vida útil de los activos intangibles

Respecto del tratamiento contable de las licencias y el software, es importante tener en cuenta las Normas Técnicas relativas a los Otros Activos, las cuales señalan:

"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 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. (...)

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Con base en lo anterior, se precisa que los activos intangibles no son objeto de actualización.

De otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala:

“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. (...)”

Con relación a la vida útil de los activos intangibles, el mismo procedimiento establece: “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.”

En consecuencia, es de precisar que la vida útil finita de los activos intangibles, se establece estimando el periodo en que se obtendrá el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de su explotación, o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados.

En lo concerniente al tratamiento del mantenimiento de activos intangibles, es de observar lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, que sobre los gastos, que señala:

“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 lo tanto, las erogaciones que ocurren con posterioridad a la adquisición o desarrollo de los activos intangibles por concepto de mantenimiento, deben reconocerse como un gasto, dado que no aumentan la vida útil del activo, ni su capacidad normal de producción y utilización.

2. Determinación de la vida útil de las propiedades, planta y equipo

El numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, dispone: “La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles:

Activos Depreciables	Años de Vida Útil (...)

<i>Equipos de comunicación</i>	<i>10</i>
<i>Equipos de computación</i>	<i>5"</i>

Adicionalmente, el numeral 11 del mismo procedimiento señala: *"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 los anteriores planteamientos, para el caso consultado se concluye lo siguiente:

1. Actualización, mantenimiento y determinación de la vida útil de los activos intangibles

De conformidad con las Normas técnicas relativas a los Otros Activos y con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, los intangibles que cumplan las condiciones para ser reconocidos como tales no son objeto de actualización.

Por su parte, en cumplimiento de lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, el mantenimiento de los activos intangibles debe reconocerse como gasto, teniendo en cuenta que dichas erogaciones no aumentan la vida útil del activo, ni sus resultados esperados.

Respecto de la vida útil de los activos intangibles, ésta se determina de acuerdo con el periodo en que se obtendrá el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de su explotación, o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados. Es de precisar que el cálculo de la vida útil y la amortización de los activos intangibles procede tratándose de activos adquiridos y desarrollados, siempre que éstos tengan vida útil finita, es decir, que se pueda establecer el período durante el cual el activo rendirá beneficios económicos o prestará servicios potenciales a la entidad, definición que compete a la propia entidad.

2. Determinación de la vida útil de las propiedades, planta y equipo

Con relación al establecimiento de la vida útil de las propiedades, planta y equipo, es de atender lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que contempla que ésta debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Las vidas útiles detalladas en el procedimiento constituyen tan solo un punto de referencia.

Para mayor ilustración le sugerimos consultar en nuestra página www.contaduria.gov.co, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles y el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO 20115-153807 del 14-06-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Otros activos Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Viabilidad de actualizar los bienes recibidos en dación de pago, con personal de la entidad o con el apoyo de otras entidades públicas

Doctor
RICARDO ACEVEDO BELTRÁN
Coordinación Nacional de Inventario de Mercancías
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153807, en la cual manifiesta la necesidad de actualizar los valores contables de algunos de los bienes muebles recibidos como dación en pago, los cuales son administrados por la DIAN, quien dispone de estos bienes a nombre de la Nación, siendo que los beneficios obtenidos de su explotación, tales como arrendamientos e ingresos por las ventas, son consignados en las cuentas del Tesoro Nacional.

Es de anotar también que según información adicional suministrada por el consultante, el valor por el cual han sido recibidos los bienes no corresponde al valor real del derecho cancelado.

Por lo anterior, consulta si los avalúos pueden ser practicados por los propios funcionarios de la DIAN o de otras entidades públicas que puedan hacerlo, con el fin de no incurrir en gastos adicionales por tal concepto, solicitando además se les informe respecto de la normatividad y procedimientos existentes sobre este particular.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la práctica de avalúos técnicos para la actualización del valor de los bienes recibidos en dación de pago, es de aplicar las siguientes disposiciones normativas:

En primer lugar, es de atender lo dispuesto en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en lo referente a:

Características cualitativas de la información contable pública, 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.

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.(...)”

Las Normas Técnicas relativas a las cuentas de Activo, en relación con Otros Activos, así:

“189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.(...)”

192. Los activos tales como los bienes recibidos en dación de pago y los adquiridos de instituciones inscritas, se reconocerán por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización, de conformidad con los términos contractuales y las normas contables que le sean aplicables a la entidad contable pública.”(Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la normativa contable pública hace referencia a la actualización para efectos contables, de los activos reconocidos por la entidad contable pública, no en el momento de su compra o venta, sino en su medición posterior. Para ese caso, el numeral 18 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala, que *“La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización”.* (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la relación costo beneficio el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2007, sobre control interno contable, 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”.* (Subrayado fuera de texto)

En materia de registros contables, es de tener en cuenta lo consignado en el Catálogo General de Cuentas, sobre:

Cuenta 1930- BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO: *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles, acciones y participaciones recibidas por la entidad contable pública, en pago de créditos y préstamos a su favor, de conformidad con las normas legales.*

El valor de los bienes recibidos en dación de pago debe incrementarse por concepto de los gastos necesarios en que se incurra para ponerlos en condiciones de utilización o enajenación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas de los grupos 13- Rentas por cobrar y 14- Deudores.

DINAMICA

Se debita con:

1. El valor por el cual se recibe el bien o derecho.

2. Los gastos necesarios para colocar el bien en condiciones de venta o utilización.

Cuenta 1935- BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO (CR): "Representa el valor de la diferencia entre el valor de realización del bien o derecho recibido en dación de pago y el valor fijado en la dación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5308- Provisión bienes recibidos en dación de pago y a las subcuentas 312802- Provisión para otros activos y 327002- Provisión para otros activos.

DINAMICA

(...) Se acredita con:

1. El valor de las provisiones constituidas"

Cuenta 5308- PROVISION BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO: "Representa el menor valor de los bienes recibidos en dación de pago resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando este último sea inferior.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1935- Provisión bienes recibidos en dación de pago (Cr)

DINAMICA

Se debita con:

1. El valor de las provisiones causadas durante el período contable."

CONCLUSIÓN

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

En primer lugar, es de tener en cuenta que los bienes recibidos en dación de pago, hacen parte de los Otros Activos de la entidad, y se reconocen inicialmente por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización, de acuerdo con lo establecido para este grupo de Activos, en las Normas Técnicas sobre Activos, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública no se ha desarrollado un procedimiento específico para el tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago, la actualización para efectos contables de estos bienes, al igual que la de las propiedades, planta y equipo, debe tener en cuenta la relación costo beneficio.

En tal sentido, y considerando que esta decisión compete a la propia entidad, atendiendo las políticas y procedimientos internos definidos sobre el particular, es procedente efectuar los avalúos con personal de la entidad o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

Ahora bien, de acuerdo con la información suministrada en el sentido de que el valor de los bienes recibidos en dación de pago puede ser inferior al valor convenido en la dación, la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5308-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1935-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO (CR).

CONCEPTO 201110-158294 del 11-11-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos / Otros activos
		1.2	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Gastos
	Subtema		Tratamiento contable por parte de la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. de las bonificaciones entregadas mediante Planes de Retiro Voluntario

Doctora
NORMA LILIANA LISCANO ROMERO
Coordinadora Grupo Especial de Apoyo y Fiscalización
Contraloría de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158294 en la cual nos informa que la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A., registró en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, los pagos correspondientes a bonificaciones no salariales o extralegales, originadas en el Plan de Retiro Voluntario-PRV, argumentando que dicho Plan fue aprobado por la Junta Directiva para readecuar la estructura de los trabajadores y reducción de los costos laborales

Por lo anterior, y teniendo que la descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes y servicios que proveerán beneficios futuros y que el registro del PRV no es coherente con la descripción de la cuenta, solicita que se le indique el tratamiento contable de este PRV.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 y el anexo de la Directiva Interna No. 000578 de agosto 5 de 2010, por medio de la cual la Empresa de Teléfonos de Bogotá-ETB presenta las condiciones bajo las cuales se implementará el Plan de Retiro Voluntario-PRV, en lo relacionado con los beneficios del Plan, señalan:

"4. Los trabajadores destinatarios del **PRV** que, habiendo aplicado cumplan las condiciones establecidas por **ETB** para ser beneficiarios, tendrán derecho a una bonificación no salarial y extralegal de conformidad con las especificaciones establecidas en las tablas que posteriormente se presentan. Dicha bonificación se cancelará mediante cheque al momento de suscribir la correspondiente acta de conciliación y se liquidará teniendo en cuenta el último salario promedio devengado por el trabajador durante el período comprendido entre el 1º de julio de 2009 y el 30 de junio de 2010".

(...)

ANEXO Descripción del Plan de Retiro voluntario

(...)

2. BENEFICIOS: Los trabajadores que: 1) Se postulen oportunamente antes de la fecha de cierre del plan, 2) La Empresa acepte su postulación y , 3) Realicen la conciliación ante la autoridad competente, tendrán derecho a los siguientes beneficios:

2.1. Económicos

2.1.1. Bonificación: Un pago no salarial y extralegal que ETB le otorgará de manera voluntaria y por única vez al trabajador, el cual depende del salario promedio, de la antigüedad y del régimen salarial de cada empleado como se explica en los (...) cuadros, los cuales contienen además, lo concerniente a la indemnización de carácter legal y convencional". (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119, 126, 195, 196, 282, 283 Y 284 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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.

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;

(...)

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.

9.1.1.8 Otros activos

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, (...)

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.

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable (...)

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,"(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Los pagos por indemnizaciones y bonificaciones en desarrollo de un Plan de Retiro Voluntario, se deben reconocer como cargos diferidos en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, siempre que cumplan con las características para ser reconocidos como tales, es decir que su medición monetaria sea confiable y genere beneficios económicos futuros mediante la reducción de costos o gastos laborales.

En caso de que no se pueda determinar en forma fiable los beneficios económicos futuros que la entidad va a obtener con el Plan de Retiro Voluntario, las bonificaciones e indemnizaciones otorgadas en desarrollo del mismo, se deben reconocer como gasto y no como cargos diferidos, caso en el cual debe afectar la subcuenta correspondiente de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda a gastos de administración u operación; y como contrapartida un crédito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Es de anotar que, en caso de que la subcuentas otros superen el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, la entidad debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

10.1.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS

10.1.2.1 Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central

10.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

CONCEPTO 20111-150450 del 07-02-11

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas Técnicas relativas a los pasivos/ Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
		2.1	2311 Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la CAR de los futuros para cubrir la deuda externa que tiene con el BIC y KFW

Doctor
NELSON ENRIQUE MOLANO ROZO
Profesional Especializado
Subdirección de Recursos Económicos y Apoyo Logístico
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150941, en la cual solicita se indique el procedimiento aplicable para el reconocimiento de los futuros adquiridos por la CAR, para cubrir la deuda externa que se tiene con el BIC y KFW.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 216 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública – RCP al referirse a la norma técnica relativa a operaciones de financiamiento e instrumentos derivados establece que: *“Los instrumentos derivados con fines de cobertura representan el valor de las operaciones financieras que se pactan con el objeto de gestionar el riesgo de los pasivos y pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada.”*

Con relación al reconocimiento de los derivados, el párrafo 217 del PGCP prescribe que: *“Los instrumentos derivados deben reconocerse por el valor del derecho y la obligación en la fecha de inicio del contrato, serán objeto de actualización empleando metodologías de reconocido valor técnico y se revelan identificando la clase de pasivo cubierto.”*

De otra parte, el Catálogo general de cuentas del Manual de procedimientos del RCP, contempla la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, con la siguiente descripción:

"Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de crédito público, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada.

(...)

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda."

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que los instrumentos derivados adquirido por la CAR, para cubrir riesgos asociados a la deuda pública externa, se reconocen por el valor del derecho y de la obligación en la fecha de inicio del contrato, empleando metodologías de reconocido valor técnico, debitando la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y acreditando la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

En dichos instrumentos tanto el derecho como la obligación se deben actualizar en forma independiente, con base en metodologías de reconocido valor técnico. Las variaciones se reconocen debitando o acreditando según corresponda, las subcuentas 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

Si como resultado de la actualización, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación la diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere. Si la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, 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 la utilidad, si existiere.

En todo caso, los derechos y obligaciones de contratos derivados deben estar actualizados en la fecha de terminación del contrato, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda al valor a recaudar, si el valor del derecho es mayor al de la obligación, o a girar, si el valor de la obligación es mayor al derecho.

Con el recaudo se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO y se acredita la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db), de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE

CRÉDITO PÚBLICO. Con el giro se debita la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO y se acredita la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db), de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO y la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

10.1.2.3 Cuentas por pagar

CONCEPTO 20117-156439 del 08-09-11			

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 pasivos/ Cuentas por pagar Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Tratamiento de las diferencias en los saldos de cuentas por pagar registradas en contabilidad y tesorería

Doctora
NANCY VELOZA GUZMAN
P.U. Contador Especializado
Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo- INFIBAGUÉ
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156439, en la cual consulta textualmente sobre lo siguiente:

“En auditoria realizada por la contraloría Municipal de Ibagué a los estados Financieros del 2010, del Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo de Ibagué INFIBAGUÉ nos dejaron para incluir en el plan de mejoramiento un hallazgo por que se presentaba diferencia entre el valor de las cuentas por pagar registradas en el Balance y las reportadas por la tesorería del Instituto y por no hacer mención en las notas de carácter específico, la resolución N° 002 del 04 de enero del 2011, mediante la cual se reconocen las cuentas por pagar de la entidad a 31 de diciembre del 2010, manifestando que no se tiene en cuenta lo relacionado con las notas a los estados contables y lo establecido en Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto se aclaro que las cifras de las cuentas por pagar reportadas por la tesorería correspondían a aquellas cuentas que reposaban en esa dependencia pendientes de pago, mientras que las cuentas por pagar registradas en el Balance, adicional a las cuentas que se encontraban en tesorería, incluía además obligaciones a cargo del Instituto sobre las cuales se encontraba pendiente su materialización y que en las notas a los estados financieros no se había hecho

menção, porque se verifico que las cuentas se encontraban en la tesorería al 31 de diciembre, se encontraban contabilizadas y no había ninguna información relevante para tomar en cuenta.(...)”

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

A fin de atender la inquietud de la consulta, es de tomar en consideración lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

Marco conceptual/ Características cualitativas de la información contable pública.

*"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 (...)*

*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. (...)*

*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 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”*

Normas Técnicas relativas a las cuentas del Pasivo / Cuentas por Pagar

"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. (...)"

Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables / 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 forma 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; (...). 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, en los siguientes aspectos*

378. Relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras. *Estas notas deben prepararse cuando existan limitaciones o deficiencias que afecten la consistencia y razonabilidad de la información contable, tales como bienes, derechos y obligaciones no reconocidos o no incorporados; hechos sucedidos con posterioridad a la fecha de cierre del período contable que pueden tener efectos futuros importantes o saldos pendientes de depurar, conciliar o ajustar.* "

Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

"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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En atención a las anteriores consideraciones se concluye que un adecuado registro contable de las cuentas por pagar requiere del cumplimiento de lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a los Pasivos, que establecen que tales cuentas se registran inicialmente por el valor total adeudado, registro que se realiza en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes. Así mismo, es de precisar que la obtención de información contable Confiable, requiere de un permanente seguimiento de cada una de las etapas del proceso contable, entre las que se incluye la depuración y conciliación de la información, procedimiento que debe estar documentado en las políticas y procedimientos contables de la entidad, atendiendo a lo dispuesto sobre el particular en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

De otra parte, en el caso consultado es necesario corroborar si la entidad ha realizado de forma oportuna las conciliaciones entre los saldos contables de cuentas por pagar y la información auxiliar del subsistema de Tesorería, que permitan detectar las diferencias que se presentan y las causas que las originan, a fin de establecer si dichas partidas conciliatorias tienen la debida justificación, pues de no ser así, se requiere de un proceso de depuración de las cifras para corregir tal situación. Es de precisar que si las diferencias obedecen a concepciones divergentes pero conciliables, no se

requiere de ajuste contable, siempre y cuando su registro atienda lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, en lo que respecta a la explicación de los saldos de cuentas por pagar en notas específicas a los estados contables, dicha práctica procede en los casos en que se requiere suministrar información adicional, sobre aquellos saldos materiales que ameritan de mayor ilustración para los usuarios, siendo que las diferencias conciliatorias se pueden explicar en los casos en que la entidad evidencie necesidades de información que contribuyan a una mejor comprensión de los estados contables, atendiendo a lo establecido en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

CONCEPTO 20117-156545 del 08-09-11

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 pasivos Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Tratamiento de los saldos inactivos de cuentas por pagar por concepto de convenios interadministrativos no ejecutados en los años 2005 y 2009

Doctora
CLAUDIA MARCELA BECERRA GARCÉS
Profesional Especializado-Contabilidad
Corporación autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156545, en la cual consulta el procedimiento de depuración de los saldos de cuentas por pagar, por concepto de convenios interadministrativos no ejecutados, de los años 2005 y 2009, los cuales también se encuentran registrados en el presupuesto de la entidad. Solicita adicionalmente se le indique por cuánto tiempo se deben reflejar dichos valores en la contabilidad.

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

A fin de atender la inquietud de la consulta, es de tomar en consideración lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

Marco conceptual/ Características cualitativas de la información contable pública.

"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 (...) "

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."

Normas Técnicas relativas a las cuentas del Pasivo / Cuentas por Pagar

"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.(...)"

Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

"3.1 DEPURACION 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 Régimen 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. (...)

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 (...)." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En atención a las anteriores consideraciones se concluye que la adecuada presentación de las cifras contables de cuentas por pagar, requiere del cumplimiento de lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a los Pasivos, que establecen que dichas cuentas se registran inicialmente por el valor total adeudado, registro que se realiza en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, independientemente del momento en que se genere el flujo de efectivo o del equivalente que se deriva de estos, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Es así que para la obtención de información confiable, se requiere de un permanente proceso de depuración y conciliación de las cifras contables, que permitan detectar las situaciones de saldos no acordes con la realidad de los hechos económicos, y las causas que originan tal situación, a fin de tomar las acciones correctivas a que haya lugar. En el caso consultado, es necesario que la entidad realice las gestiones necesarias para establecer la situación real de cada uno de los saldos inactivos de cuentas por pagar, revisando las particulares disposiciones contractuales, y la obtención de los documentos soporte de las operaciones con los diferentes proveedores y contratistas, con el fin de precisar las razones por las cuales dichos saldos no han sido cancelados, que permitan tomar las acciones del caso, en aplicación de las disposiciones sobre el particular contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, como también en las políticas y procedimientos propios de la entidad.

Ahora bien, si no obstante haberse efectuado los procesos de depuración antes mencionados, se presentan saldos contables inactivos de cuentas por pagar durante tiempos prolongados, tal situación debe ser evaluada por las instancias administrativas del ente, quienes deciden en cada caso el procedimiento correspondiente, teniendo en cuenta que no se pueden establecer pautas generales de cancelación de saldos inactivos de las obligaciones, ni un tiempo específico de permanencia de los mismos, pues cada uno responde a una situación particular, cuya definición se debe tomar a la luz de las disposiciones normativas en materia de extinción de las obligaciones, como de lo dispuesto en materia de depuración de información en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

10.1.2.4 Obligaciones laborales y de seguridad social integral

10.1.2.5 Otros bonos y títulos emitidos

10.1.2.6 Pasivos estimados

CONCEPTO 20118-157063 del 12-10-11			
2	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los pasivos/ Pasivos estimados 2710 Provisión para contingencias
	Subtema		Homologación en materia de estimación de la provisión de contingencias por procesos jurídicos en el Regimen de Contabilidad Pública y la Superintendencia Financiera (Decreto 2649 de 1993)

Doctor
JUAN MAURICIO PALACIOS MURILLO
Director de Contabilidad
FIDUPREVISORA
Bogotá D.E

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157063, en la cual consulta el procedimiento que debe seguir La Fiduprevisora, para la homologación al Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública- RCP, de la provisión para contingencias por procesos jurídicos, la cual se establece atendiendo a la clasificación de los hechos contingentes del Decreto 2649 de 1993, procedimiento que se diferencia del establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, lo que da origen a un hallazgo de auditoría por parte de la Contraloría General de la República al FOMAG, quien plantea las siguientes inquietudes:

"1. Existen una metodología de reconocido valor técnico para determinar la contingencia de un proceso jurídico?"

2. En atención a que el decreto 2649 de 1993 contempla la valuación de los procesos jurídicos en probables, eventuales o remotos, y el manual de procedimientos contables del régimen de contabilidad pública tan solo tipifica las contingencias en probables, en el momento de efectuar la homologación al PUC PUBLICO, solo debemos revelar los valores reflejados de los procesos con calificación probable?"

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Es de tomar en consideración las disposiciones normativas, aplicables al tema consultado, en relación con:

- Resolución 3600 de 1988, sobre el Plan Único de Cuentas aplicable al sector financiero, que en el Grupo de Pasivos Estimados y Provisiones, contempla:

"CUENTA 2865- Multas y Sanciones, Litigios, Indemnizaciones y Demandas. descripción: " De igual forma registra el valor estimado para cubrir el importe a cargo de la Entidad y a favor de terceros por indemnizaciones a usuarios en razón a su responsabilidad profesional, indemnizaciones por responsabilidad civil, demandas laborales, demandas por incumplimiento de contratos, y otras provisiones cuya contingencia de pérdida sea probable y su valor razonablemente cuantificable. La constitución de la provisión pertinente se efectuará de acuerdo con lo establecido en el Artículo 52 del Decreto 2649 de 1993. (...)".(Subrayado fuera del texto)

- Así mismo, el Decreto 2649 de 1993, respecto de las Provisiones y contingencias, establece:

*"Artículo 52. –**Provisiones y contingencias.** Se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables, así como para disminuir el valor reexpresado si fuere el caso, de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas.. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables.*

Una contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias existentes, que implican duda respecto a una posible ganancia o pérdida por parte de un ente económico, duda que se resolverá en último término cuando uno o más eventos futuros ocurran o dejen de ocurrir.

Son contingencias probables, aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, indica que es posible que ocurran los eventos futuros.

Son contingencias eventuales aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, no permite predecir si los eventos futuros ocurrirán o dejarán de ocurrir.

Son contingencias remotas aquellas respecto de las cuales la información disponible, considerada en su conjunto, indica que es poco posible que ocurran los eventos futuros.

La calificación y cuantificación de las contingencias se debe ajustar al menos al cierre de cada período, cuando sea el caso con fundamento en el concepto de expertos."

- Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, contempla:

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS GRUPOS DEL PASIVO/ 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." (Subrayado fuera del texto)

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS.

Cuenta 2710- PROVISION PARA CONTINGENCIAS: *"Representa el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5314- Provisión para contingencias. (...)" (Subrayado fuera del texto)

- En relación con los Gastos, el mismo texto normativo, establece:

Cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. *"Representa el valor provisionado justificable, confiable y cuantificable, para atender obligaciones a cargo de la entidad contable pública ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocida valor técnico.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2710- Provisión para contingencias (...)." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En relación con las inquietudes planteadas respecto del Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio-FOMAG, se concluye lo siguiente:

1. En lo que referente a las metodologías de reconocido valor técnico, para determinar la contingencia de pérdida de un proceso jurídico, es de precisar que este es un tema que corresponde definir a la misma entidad, con la asesoría de expertos bien sea internos o externos, atendiendo a la probabilidad de ocurrencia de la misma, y a las disposiciones normativas aplicables al tema. Por lo tanto, en el caso consultado, el principal apoyo lo brinda el área jurídica, quien está en conocimiento del avance de los procesos, y puede determinar las posibles contingencias, información base de los registros contables de la citada provisión.

Ahora bien, con el ánimo de dar una orientación, respecto de una metodología aplicable para el establecimiento de las contingencias, que se toma como base del registro contable de la provisión analizada, nos permitimos anexar el concepto 20118-157240, emitido a INDERSANTANDER, en el cual se presentan fundamentos generales, etapas y criterios a tener en cuenta en la estructuración de la metodología en cuestión.

2. Homologación a las cuentas del Catálogo General de Cuentas del RCP, de la provisión de contingencias por procesos jurídicos.

Es de atender lo establecido en las Normas Técnicas de los Pasivos del RCP, que establecen que los pasivos estimados, representan obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera, cuya estimación sea justificable y su medición monetaria sea confiable; siendo que la ocurrencia de los hechos considerados como eventuales o remotos se debe registrar a través de las cuentas de orden, estimación que deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico. Es de observar que el RCP no establece criterios puntuales para la clasificación de las contingencias, los cuales deben ser determinados por la entidad, atendiendo a sus condiciones particulares de operación y a las disposiciones normativas que le son aplicables.

Ahora bien, atendiendo a las disposiciones contenidas tanto en el Régimen de Contabilidad Pública, como en la regulación de la Superintendencia Financiera, en materia de estimación de la provisión de contingencias, que establecen que estas se causan cuando la contingencia de pérdida sea probable, es de observar que no se presenta diferencia alguna en los criterios establecidos en las dos normativas para el registro de dicha provisión, de forma que no se deben presentar inconvenientes en la homologación a las cuentas del Catálogo General de Cuentas, proceso que es procedente en el caso consultado y debe ser realizado atendiendo a la esencia de la transacción, según corresponda a la naturaleza de la cuenta y las respectivas descripciones del citado Catálogo.

A efectos de lo anterior, es de precisar que el registro de la provisión analizada opera mediante un crédito a la correspondiente subcuenta de la Cuenta 2710- PROVISION PARA CONTINGENCIAS, y un débito a la correspondiente subcuenta, de la Cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

10.1.2.7 Otros 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

10.1.4.1 Ingresos

CONCEPTO 20118-157102 del 04-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a la cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Ingresos
	Subtema		Reconocimiento contable por parte de ISVIMED de los ingresos por transferencias y de los gastos

2	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad Pública / Asociación
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de aplicar el principio de asociación a los recursos de cartera que provienen de procesos de liquidación y transformación que dieron origen a ISVIMED

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 20118-157102 en la cual nos informa que en desarrollo de la auditoría gubernamental, la Contraloría General de Medellín, ha establecido como hallazgo, que los ingresos que recibe el ISVIMED por concepto de transferencias para proyectos de inversión del municipio que se destinan al desarrollo de obras futuras no se deben reconocer en la cuenta 4428-Otras transferencias sino como ingresos diferidos.

Por lo anterior, consulta:

1. ¿El ISVIMED debe reconocer los ingresos por transferencias en una cuenta del grupo 29-Otros pasivos y contabilizar como ingresos solo aquellos recursos que tengan asociado el gasto en la vigencia respectiva?
Respecto a este punto, usted nos informa que las transferencias recibidas por el ISVIMED del municipio de Medellín, se destinan para ejecutar proyectos de inversión relacionados con vivienda de interés social.

2. ¿Los gastos de funcionamiento que son cubiertos con la recuperación de cartera, deben afectar directamente el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental o deben tener un tratamiento contable diferente?

Es de anotar que el Instituto cubre sus gastos de funcionamiento con el recaudo de cartera que recibió de la liquidación de CORVIDE y de la transformación de FOVIMED en ISVIMED producto de los créditos que estas entidades otorgaban a los beneficiarios de vivienda de interés social, la cual se encuentra reconocida en el grupo 14-DEUDORES, razón por la cual viene incorporando como ingresos únicamente lo correspondiente a los intereses de financiación e intereses de mora que genera dicha cartera.

No obstante, el órgano de control considera que ISVIMED no está cumpliendo el principio de Asociación, toda vez que en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental se confrontan unos gastos de funcionamiento que no alcanzan a ser cubiertos con los ingresos por concepto de intereses de financiación y de mora reconocidos por el instituto.

Sobre el particular, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 117, 118, 119, 264, 265, 269 y 282 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

"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 (...)

(...)

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 (...)

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

1. Las transferencias recibidas por parte del ISVIMED, del municipio de Medellín, se deben reconocer como ingreso en el momento en que el ISVIMED conoce que el Municipio como entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, por cuanto se constituye en el mecanismo normal de financiación de los proyectos de inversión. Así mismo, se debe tener en cuenta que no es viable asociar a estos recursos un costo o gasto inmediato, dado que se destinan a ejecutar proyectos de vivienda de interés social, los cuales se convierten en inventarios para el ISVIMED, que se reconocen como costo o gasto en el período contable en el que se entreguen las viviendas.
2. En el caso del ISVIMED cuyos gastos de funcionamiento son financiados con los recaudos de la cartera que proviene de los procesos de liquidación y transformación de los organismos que dieron origen al ISVIMED, no es viable aplicar el principio de asociación, por cuanto la financiación no proviene de actividades operacionales sino de la conversión en efectivo de un activo, cual es la cartera recibida de CORVIDE y FOVIMED, organismos que en su momento reconocieron los respectivos ingresos y posteriormente trasladaron los saldos insolutos de los derechos respectivos a ISVIMED.

CONCEPTO 201110-158503 del 27-10-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a la cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Ingresos
		2.1	1470 Otros deudores
	Subtema		Inviabilidad de reconocer la devolución del IVA como un ingreso

Doctora
MARTHA COY BAUTISTA
Jefe Oficina de Contabilidad
Unidades Tecnológicas de Santander
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158503 en la cual consulta en tratamiento contable del derecho a la devolución del IVA. Lo anterior teniendo en cuenta que la entidad viene registrándolo en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con base en el concepto expedido por la contaduría General de la Nación mediante el expediente 20087-116474 y que la Oficina de Control Interno de la entidad observa que dicho valor debe registrarse como ingreso.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto 2627 de 1993, por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior, establece:

"ARTICULO 1o. DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS A LAS INSTITUCIONES ESTATALES U OFICIALES DE EDUCACION SUPERIOR. Las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior tienen derecho a la devolución del Impuesto a las Ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

(...)

ARTICULO 4o. REQUISITOS DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS. La solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

- 1. Que se presente en forma personal por el representante legal de la Institución.*
- 2. Que se presente dentro de la oportunidad señalada y en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente.*
- 3. Que se acompañe los siguientes documentos:*

a) *Certificación del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes en la que se acredite la representación legal de la institución y la calidad de Institución Estatal u Oficial de Educación Superior, cuya fecha de expedición no debe ser superior a seis (6) meses.*

b) *Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la que conste:*

- *Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del Impuesto a las Ventas pagado.*
- *El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.*
- *Que en las facturas se encuentra discriminado el Impuesto a las Ventas y cumplen los demás requisitos legales.*
- *Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución”.*

Respecto de la normativa contable, el párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, señala que "Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el 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 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 periodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que la devolución del IVA no se reconoce como un ingreso, toda vez la medida de carácter tributario no está encaminada a incrementar el patrimonio de las entidades, al paso que no es factible asociar a este impuesto como tal un gasto que pudieran derivarse de la transacción, hecho u operación en la generación de flujo de recurso para la entidad, puesto que desde el momento de la adquisición del bien, la Institución de Educación Superior tiene el derecho de cobrar a la DIAN el valor cancelado por concepto de IVA, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos, y por lo tanto debe registrarse con un débito en la subcuenta que identifique el activo o gasto de que se trate, así como en la subcuenta 147066-Devolución de IVA para entidades de educación superior, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, utilizando como contrapartida la cuenta y subcuenta, según corresponda, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO 20118-157219 del 27-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a la cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Ingresos
	Subtema	1.1.1	Definición de ingreso bruto

Doctora
LILIANA ARÉVALO CONCHA
Subdirectora de Asuntos Legales (E)
Comisión Nacional de Televisión-CNTV
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157219, en la cual solicita concepto técnico – jurídico de lo que es un ingreso bruto, explicando su origen, desarrollo y aplicación desde el punto de vista contable y financiero. Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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.

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

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, fue adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, y está conformado por el Marco Conceptual y la Estructura y Descripción de las Clases.

Así mismo, el Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, está conformado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables, y la Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien éste delegue para que cumpla dicha función.

El párrafo 264 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, define los ingresos, indicando que: *"(...) son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por*

aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario".

Así mismo, pueden presentarse detracciones del ingreso, tales como devoluciones, rebajas y descuentos, para lo cual, el párrafo 268 del mismo Marco Conceptual, establece que: "*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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC; contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP; expresa que la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS, "*Representa el menor valor de los ingresos fiscales como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, que se presentan en el periodo contable*". (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el Catálogo General de Cuentas-CGC, señala que 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*". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, determina que la cuenta 4395- DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB), "*Representa el menor valor de los ingresos por la venta de servicios como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el periodo contable*". (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública, publicado por la Contaduría General de la Nación, define el Ingreso bruto como: "*1. Valor total recibido de la venta de bienes y servicios. 2. Valor total recibido antes de efectuar deducciones por devoluciones, descuentos o rebajas*".

CONCLUSIÓN

De la normatividad señalada en las consideraciones se concluye que, para efectos de la contabilidad pública, se consideran ingresos brutos aquellos que han sido causados por hechos, operaciones y transacciones realizadas en desarrollo de las actividades ordinarias y extraordinarias de la entidad contable pública, que implican aumento de activos o disminución de pasivos, y por consiguiente incrementan el patrimonio de la entidad, antes de restarle las devoluciones, rebajas o descuentos condicionados.

En esa medida, un ingreso bruto corresponde al ingreso reconocido contablemente en el momento en que nacen los derechos que lo originan, o en el momento en que se extingue un pasivo por causas distintas a su pago. Las devoluciones, rebajas y descuentos que se generan con posterioridad al reconocimiento inicial del ingreso, constituyen un menor valor del mismo y se reconocen contablemente en una cuenta separada; por lo cual, al restar de los ingresos brutos reconocidos las posteriores devoluciones, rebajas y descuentos se obtienen los ingresos netos.

Ahora, dependiendo del tipo de entidad de que se trate, respecto de la aplicación contable de los ingresos brutos, es de señalar que el reconocimiento de estos permite dimensionar la totalidad de las operaciones de cada concepto que los generan, al paso que sirven como referencia en los análisis financieros, definiciones de políticas operativas y financieras, cálculos de indicadores

financieros, producción de datos estadísticos o comparativos, entre otros, contribuyendo así en la toma de decisiones por parte de la dirección de una entidad.

10.1.4.2 Gastos

CONCEPTO 20112-151223 del 14-03-11 Concepto ratificado mediante expediente 20115-154070 del 18-05-11			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas las cuentas de actividad financiera, económica social y ambiental/ Gastos / Costos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento y revelación por parte de la Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A. de gastos teniendo en cuenta que existe una medida cautelar que implica un cese de actividades

Doctora
 MARTA ALICIA SILVA HIDALGO
 Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A. – TIM S.A.
 Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151223, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“La Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A. - TIM S.A., es una Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden municipal, directa o de primer grado, con la participación exclusiva de entidades públicas, bajo la forma jurídica de sociedad por acciones, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y capital independiente.*

Corresponde a la Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A., la gestión, organización, planeación y control del servicio de transporte público urbano de pasajeros en el municipio de Manizales y su área de influencia, bajo las modalidades de transporte terrestre automotor y cable aéreo, en las condiciones que señalen las normas pertinentes sobre la materia, las autoridades competentes y los estatutos.

Mediante el Acuerdo No. 0645 del 13 de septiembre de 2006, el Concejo Municipal de Manizales autorizó al señor Alcalde para participar conjuntamente con otras entidades del nivel municipal y otros municipios del Departamento de Caldas, en la constitución de una sociedad por acciones pública del orden municipal. El Acuerdo No. 0645 del 13 de septiembre de 2006, fue modificado en su Objeto Social mediante el Acuerdo No. 0702 del 22 de diciembre de 2008 del Concejo Municipal,

el cual dispuso que fuera la gestión, implementación, planeación y control del Sistema Estratégico de Transporte Público y Multimodal de la ciudad de Manizales y su área de influencia.

El día sábado 27 de febrero de 2010 inició en la ciudad de Manizales y Villamaría el nuevo sistema de transporte público con el 100% de la flota vehicular, dando origen a la operación de TIM S.A.

Para la entrada en operación del SETP el Alcalde Manizales emitió el decreto No. 059 del 26 de febrero de 2010 mediante el cual se fija la nueva tarifa y se actualiza el modelo tarifario. (...)

Con la entrada en operación del SETP se presentaron marchas de protesta por parte de la ciudadanía los días 2 y 3 de marzo de 2010 y en la cual la ciudad se paralizó como consecuencia del bloqueo de las vías por parte de los protestantes, generando inconvenientes para la prestación del servicio de transporte público colectivo.

El día 3 de marzo de 2010 en audiencia celebrada por el Juez Primero Administrativo del Circuito de Manizales por acción popular interpuesta por el abogado Francisco Javier González Sánchez y Milton César Jiménez Ramírez, adoptó medida cautelar con el fin de proteger a los usuarios del SETP, el derecho al servicio público y a que su prestación fuera eficiente y oportuna y determinó la cesación de las actividades que generaban daño, por lo cual ordena el restablecimiento inmediato de las rutas de transporte que venían funcionando antes de la entrada en operación del sistema, la suspensión de ventas de tarjetas, la implementación del pago de tarifas en forma temporal que posibilite el acceso permitiendo que quienes hubieren adquirido la tarjeta la sigan utilizando hasta agotar los saldos y quienes no la posean puedan acceder al servicio sin imponerles la obligación de adquirirla, se advierte que tales medidas podrán ser levantadas en el momento en que las autoridades accionadas demuestren que la operatividad del sistema estratégico de transporte se encuentre en condiciones de garantizar óptimamente una prestación adecuada del servicio, o hasta que se defina mediante sentencia ejecutoriada la acción popular en trámite.

La Alcaldía de Manizales mediante el Decreto No. 0068 del 4 de marzo de 2010 adoptó unas medidas transitorias para el cumplimiento de las medidas cautelares decretadas por el Juez Primero Administrativo del Circuito de Manizales dentro de la acción popular mencionada en el párrafo anterior.

Actualmente la medida cautelar no ha sido levantada.

Como puede verse no es que se haya ordenado la liquidación de la entidad, se está adecuando el sistema para que esté en condiciones de prestar adecuadamente el servicio". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, consulta el tratamiento contable de los gastos de la entidad con tal medida cautelar, dado que por dicha orden judicial se tuvieron que cesar las actividades.

CONSIDERACIONES

El párrafo 101 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: "*Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información*". (Subrayado Fuera de texto)

El párrafo 104 del mismo instrumento normativo, establece en relación con la Razonabilidad como condición para que se cumpla 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)

Así mismo, el párrafo 110 expresa en relación con la Universalidad como condición para que se cumpla la característica cualitativa de la información contable 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)

Por su parte, el párrafo 115 del citado Marco Conceptual, señala 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. (...)"* (Subrayado Fuera de texto)

De igual forma, el párrafo 115 expresa respecto al principio de Causación o devengo, que: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período"*. (Subrayado Fuera de texto)

De igual forma, el párrafo 119 determina en relación con el principio de contabilidad pública 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)

Finalmente el párrafo 418, del mismo Marco Conceptual, respecto a la descripción de la Clase 5-GASTOS, señala que: *"Está integrada por las cuentas representativas de los flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito"*. (Subrayado Fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, con el fin de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas de la información contable de Relevancia y Confiabilidad, y los Estados Contables reflejen la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, ésta debe reconocer las erogaciones efectuadas en desarrollo de las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN. Lo anterior, dado que la entidad actúa como ente gestor del sistema de transporte masivo y no presta el servicio de transporte urbano de pasajeros.

CONCEPTO 20113-152528 del 05-04-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas las cuentas de actividad financiera, económica social y ambiental/ Gastos
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer los gastos por concepto de vigilancia y seguridad y servicios de aseo, cafetería y lavandería en la subcuenta de mantenimiento para hacerlas coincidir con las cuentas presupuestales

Doctor
 ANDRÉS AVELINO MEZA VILLARREAL
 Contador - Especialista
 Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional
 San Andres Isla

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20113-152528, en el cual consulta "(...) si es correcto registrar contablemente los tres conceptos (Vigilancia y Seguridad, Mantenimiento y Servicios de Aseo, Cafetería, y Lavandería) en la Cuenta Contable denominada 511115-MANTENIMIENTO. Con el fin de facilitar la conciliación con las cuentas presupuestales". Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Atendiendo lo dispuesto por el artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007, que en su artículo 1 señala: "Adóptase 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, (...)".

De otra parte, el párrafo 31 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, dispone que "(...) 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. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 63 de la regulación contable 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).

Por otra parte, los artículos 1 y 2 del Capítulo I del Decreto 111 de 1996, en relación con las normas presupuestales, establecen:

"ARTICULO 1o. La presente ley constituye el Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación a que se refiere el artículo 352 de la Constitución Política. En consecuencia, todas las disposiciones en materia presupuestal deben ceñirse a las prescripciones contenidas en este Estatuto que regula el sistema presupuestal.

ARTICULO 2o. Esta Ley Orgánica del Presupuesto, su reglamento, las disposiciones legales que ésta expresamente autorice, además de lo señalado en la Constitución, serán las únicas que podrán regular la programación, elaboración, presentación, aprobación, modificación y ejecución del presupuesto, así como la capacidad de contratación y la definición del gasto público social. (...). (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, estableció mediante la Resolución 035 del 23 de julio de 2009, el Plan de Cuentas a que hace referencia el artículo 30 del Decreto 4730 de 2005, que posteriormente fue modificado por el artículo 5 del Decreto 1957 de 2007.

Finalmente, en relación con la información presupuestal y la contabilidad patrimonial, la Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 201012-149303 del 30 de diciembre de 2010, dirigido a Luís Enrique Gamboa Trujillo, Contador del Municipio de Honda, Tolima, señaló: "(...) *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, (...).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que contablemente no es viable que el Instituto reconozca en la subcuenta 511115-Mantenimiento, de la cuenta 5111-GENERALES o 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES, el gasto por concepto de Vigilancia y Seguridad y Servicios de aseo, cafetería y lavandería, de tal manera que coincida con el valor registrado en la ejecución presupuestal, toda vez que se pierden los propósitos de clasificación

conceptual de la información contable, considerando que el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contiene las subcuentas para reconocer de manera individual cada concepto. Lo anterior, teniendo cuenta que la contabilidad presupuestal y la contabilidad pública son sistemas distintos que presentan resultados diferentes, los cuales deben ser analizados sobre la base de las características y las reglas de cada uno.

Así mismo, 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 los estados, informes y reportes contables.

Ahora, si bien es cierto que la Resolución 035 de 2009 expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público incluye dentro del rubro de mantenimiento los conceptos de servicio de aseo, servicio de cafetería y restaurante y el servicio de seguridad y vigilancia a nivel de ordinal y subordinal, también señala que compete al representante legal de cada uno de los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, desagregar dicho rubro de acuerdo con el plan de cuentas que establece dicha resolución. En consecuencia, la conciliación entre la información presupuestal y la contable es una actividad de carácter administrativo que debe llevar a cabo la entidad.

CONCEPTO 20114-153077 del 06-05-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/ Gastos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Metroplus S.A. de los gastos de funcionamiento y publicidad

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Metroplus S.A. de los procesos judiciales en su contra

Doctora
MERCEDES ELENA RODRÍGUEZ A.
Directora financiera
METROPLUS S.A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153077 en la cual nos informa que METROPLUS S.A., es una empresa constituida con el fin de construir un sistema de transporte masivo, la cual eventualmente solo podría recibir ingresos por intereses derivados del manejo de recursos financieros, dado que no vende ni presta servicios. Es de anotar que, una vez terminado el sistema de transporte masivo se entregará a los municipios que conforman el área metropolitana y la empresa que lo construye se liquidará, razón por la cual no se espera recibir ingresos en el futuro por concepto de la operación del sistema.

Por lo anterior, consulta:

1. ¿Se pueden capitalizar como un activo diferido los gastos de funcionamiento tales como publicidad, administrativos, papelería y servicios públicos, teniendo en cuenta que hasta la fecha no hay certeza de que se generen ingresos para la empresa?
2. Se presentan demandas en contra de METROPLUS, las cuales en caso de perderlas deberán ser pagadas por los municipios del área metropolitana, como socios de la empresa. Si el fallo sale en contra de METROPLUS, ¿se debe provisionar y reconocer un gasto y un pasivo en cabeza de la empresa?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. RECONOCIMIENTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO

Los párrafos 11, 102, 110, 117, 120, 141 y 282 contenidos en el Marco Conceptual del 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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. (...)

(...)

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. (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, 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". (Subrayado fuera de texto)

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS PROCESOS JUDICIALES

Los numerales 1 y 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, establecen:

"1. APLICACIÓN CONTABLE EN PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES

(...)

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. La información contable debe revelar la realidad económica de la entidad contable pública, 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 de conformidad con los principios de contabilidad pública.

Así las cosas, teniendo en cuenta que a los gastos de administración, papelería y servicios públicos en los cuales incurre la entidad para desarrollar su cometido estatal no se les pueden determinar con razonable seguridad que proveerán beneficios económicos futuros, no cumplen con la definición de cargos diferidos y por tanto se deben reconocer en las respectivas cuentas y subcuentas de la clase 5-GASTOS.

En lo relacionado con los gastos de publicidad, si dichas erogaciones se efectuaron para difundir el proyecto del Sistema Integrado de Transporte Masivo deben cargarse a los recursos recibidos en administración para la ejecución del mismo, siempre que de acuerdo con lo establecido en el convenio, estos gastos puedan ser cubiertos con estos recursos.

2. Los procesos judiciales en contra de METROPLUS S.A., deben ser reconocidos por la entidad con independencia de que los recursos para el pago de los mismos sean suministrados por las áreas metropolitanas como socias de la empresa. Por tanto, 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, de conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias

CONCEPTO 20115-154070 del 18-05-11

Concepto que ratifica el expediente 20112-151223 del 14-03-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas las cuentas de actividad financiera, económica social y ambiental/ Gastos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento y revelación por parte de la Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A. de gastos, teniendo en cuenta que existe una medida cautelar que implica un cese de actividades

Doctores
MARTA ALICIA SILVA HIDALGO
Directora Administrativa y Financiera
Transporte Integrado de Manizales TIM S.A.

JOSÉ ROBERTO MONTES MARÍN
Gerente
NEXIA
Manizales – Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154070, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"El Sistema Estratégico de Transporte Público-SETP- de Manizales, empezó a operar el 27 de febrero de 2010 sobre la totalidad de las rutas del transporte público colectivo; el 3 de marzo de 2010, en el trámite de la acción popular interpuesta por el abogado Francisco Javier González Sánchez y Milton César Jiménez Ramírez, ante el Juzgado Primero Administrativo, se adopta medida cautelar y el SEPT queda funcionando solamente con su operador inicial Cable Aéreo de Manizales.*

La medida cautelar del Juez, surge en razón de garantizar el libre acceso y la movilidad a los usuarios de transporte.

(...)

Lo anteriormente expuesto nos permite concluir que la medida cautelar afectó la operación del sistema, llevando la operación del mismo a un tres por ciento (3%) sobre cien por ciento (100%).

(...)

El manejo contable dado por la entidad en la cuenta 1910 cargos diferidos, por los costos y gastos incurridos por la misma, fue realizado teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

Los costos y gastos en que ha incurrido la entidad pública hasta la fecha, son con el fin de que el SETP, pueda entrar en operación al cien por ciento nuevamente de la operación, situación que generará beneficios económicos futuros para la entidad, pues se estaría desarrollando plenamente su objeto social, por lo tanto consideramos que dichas erogaciones cumplen con lo preceptuado por el manual de contabilidad pública para que estos se registren como cargos diferidos".

Por lo anterior, solicita dar alcance al concepto 20112-151223, en el cual se concluyó que: *"(...) con el fin de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas de la información contable de Relevancia y Confiabilidad, y los Estados Contables reflejen la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, ésta debe reconocer las erogaciones efectuadas en desarrollo de las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN. Lo anterior, dado que la entidad actúa como ente gestor del sistema de transporte masivo y no presta el servicio de transporte urbano de pasajeros".*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 11 del Marco Conceptual 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)

Los párrafos 127 a 130 del mismo instrumento normativo, expresan que: "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 citado Marco Conceptual, determina 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. (...)*". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 418, del mismo Marco Conceptual, respecto a la descripción de la Clase 5-GASTOS, señala que: "*Está integrada por las cuentas representativas de los flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito*". (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 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."

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los gastos incurridos por la entidad en desarrollo de actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, no pueden reconocerse como activos diferidos en la medida en que el objetivo de las erogaciones realizadas para cumplir con la determinación judicial no obedecen a un plan para la obtención o mejora de los beneficios económicos futuros para la entidad, sino a corregir aquellos aspectos de diseño y operación que afectan negativamente a la comunidad.

En ese sentido, 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, este despacho ratifica lo señalado mediante el expediente 20112-151223, del 14 de marzo de 2011, en el sentido en que los cargos incurridos por la entidad en desarrollo de actividades de dirección, planeación y apoyo logístico deben reconocerse como gastos de administración.

CONCEPTO 20117-156533 del 26-08-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Gastos/ Costos de ventas y operación/ Costos de producción
	Subtema	1.1.1	Determinación de gastos de administración y costos de ventas de servicios educativos

Doctor
JOSÉ JULIÁN ALMANZA RIVAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156533, en la cual consulta: 1) El procedimiento contable que una institución educativa debe establecer para identificar los conceptos de gasto y costo, 2) ¿Los gastos deben clasificarse de acuerdo con la procedencia del ingreso, como son los derechos académicos y los recursos de transferencias? y 3) ¿Cuál es el sistema de costos más favorable que debe adoptar la Institución educativa para identificar sus costos?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas relativas a las cuentas de Actividad financiera, económica social y ambiental, respecto de los Gastos en el numeral 9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

"282. (...) Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. (...)"

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

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. (Subrayado fuera de texto)

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."

Así mismo en relación con los Costos Ventas y operación, determina: "292. **Noción.** El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...) (Subrayado fuera de texto)

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. (...).

Además, respecto de los Costos de producción, indica: " 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.

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.

303. 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.

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)

CONCLUSIÓN

1) La determinación de los costos de producción de los servicios prestados corresponde directamente a la institución educativa, en donde previo un análisis de la operación y roles desempeñados por el personal vinculado, se deberán identificar las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico a las cuales se asocian los gastos de administración, y las actividades de prestación de servicios educativos, a las cuales se asocian los costos como tal.

Las erogaciones asociadas a la prestación de los servicios vendidos por la entidad corresponden al costo de venta, el cual comprende el costo de producción acumulado de los servicios prestados que debe ser trasladado al costo de ventas, si el servicio es vendido a un precio económicamente significativo. 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, previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes.

Según lo expresado, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, debe reconocerse como costos de producción.

2) Este procedimiento contable es aplicable con independencia del origen de los recursos estimados a financiar el funcionamiento de la institución, puesto que el principio de Asociación permite agrupar tanto costos como gastos a los ingresos obtenidos durante un período contable.

3) Respecto del sistema de costos a adoptar, la Institución educativa debe reconocer los costos de producción por el costo histórico y para la determinación y registro implementar sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, utilizando alguna de las metodologías reconocidas técnicamente, conforme a las necesidades de la entidad contable pública.

CONCEPTO 201112-159732 del 22-12-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Gastos 5101 Sueldos y salarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la gobernación del Casanare de los viáticos ocasionales pagados al personal de planta con recursos de las participaciones para salud y educación

Doctora
JENNY PATRICIA GUTIÉRREZ MONTES

Directora Técnica de Contabilidad
Gobernación de Casanare
Edificio Emiro Sossa Pacheco
Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159732, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los viáticos ocasionales pagados al personal de planta de la Gobernación con recursos de las participaciones para salud y educación.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a los gastos señala, "285. *Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. (...)*

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."

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, como: *"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."*

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, como, *"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."*

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar:

CONCLUSIÓN

De acuerdo con la Norma Técnica relativa a los Gastos, los Gastos de administración corresponden a las erogaciones realizadas por la entidad contable pública para cumplir con las actividades de dirección, apoyo logístico y planeación, y de otra parte en el gasto público social deben clasificarse los recursos orientados a solucionar necesidades básicas insatisfechas de la población.

En consecuencia, atendiendo a que los recursos recibidos del Sistema General de Participaciones deben destinarse a atender necesidades básicas insatisfechas como son la salud y la educación, los viáticos causados a favor de los empleados de planta de la gobernación deben reconocerse como un gasto de administración en la subcuenta 510147-Viáticos, de la cuenta 5101- SUELDOS Y SALARIOS.

10.1.4.3 Costos de venta y operación

10.1.4.4 Costos de producción

CONCEPTO 201111-158920 del 23-11-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Costos de producción
	Subtema	1.1.1	Identificación de bienes afectos a la prestación de servicios individualizables

Doctor
ANDRÉS AVELINO MEZA VILLARREAL
Contador – Especialista
Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional, INFOTEP
San Andres Islas

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201111-158920 en el cual, para efectos de registrar la depreciación, consulta:

1. La definición de los conceptos “producción de bienes” y “prestación de servicios individualizables”.
2. Si existe alguna directriz o instructivo relacionada con la clasificación de bienes que por su naturaleza se asocien con actividades de prestación de servicios individualizables.
3. Qué criterio utilizar para definir y clasificar los bienes e inmuebles destinados a la prestación del servicio.
4. Qué bienes muebles o inmuebles no se asocian a las actividades de prestación de servicios individualizables
5. Es posible considerar todos los bienes muebles e inmuebles del cuadro anterior como bienes para la prestación de servicios.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, 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.”

De acuerdo con el párrafo 296 del PGCP, *“Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.”*(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Diccionario de términos de Contabilidad Pública, ISBN: 978-958-98974-3-0 emitido por la Contaduría General de la Nación, define como Producción de bienes *“Proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra y el uso directo o indirecto de otros factores, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final, comercialización o suministro gratuito a la comunidad”*. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, 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 Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“(…) 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).*

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). (…)”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que la producción de bienes se refiere a la elaboración de nuevos bienes a partir de una combinación de insumos, mano de obra y el uso directo o indirecto de otros factores destinados al consumo final, que surgen del desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, bien sea, para la comercialización o suministro gratuito a la comunidad. Mientras que el servicio individualizable, es aquella actividad o proceso susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y en el que su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. En ambos casos el proceso se debe costear.

Ahora bien, no es factible predeterminar mediante una directriz o instructivo por parte de la Contaduría General de la Nación los bienes que se asocian a la prestación de servicios individualizables, toda vez que esto depende de múltiples factores, variables y circunstancias asociadas a los procesos y condiciones propias de cada entidad. Así mismo, los criterios generales para definir su clasificación está contenida en el numeral 9.1.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, relativa a la norma técnica de costos de producción, y

la descripción de la clase 4 del Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos.

En consecuencia, y en concordancia con lo dispuesto en la norma técnica en mención, corresponde a la entidad evaluar cada uno de los activos destinados al desarrollo de las funciones de su cometido estatal, de tal forma que pueda identificar los bienes que están siendo utilizados o no en la prestación del servicio de educación en virtud de la naturaleza de la entidad.

Así las cosas, indicar a la entidad qué bienes se encuentran o no asociados con el servicio de educación, desborda la competencia de la Contaduría General de la Nación, toda vez que corresponde a un trabajo que debe realizar el contador de la entidad, a partir del análisis de la combinación de insumos, mano obra y el uso directo o indirecto de otros factores en el proceso por centros de costos

En relación con la utilización de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), esta se debe utilizar en la medida que la depreciación no corresponde a bienes afectos a la prestación de servicios individualizables, caso en la cual se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 7206-EDUCACIÓN FORMAL–SUPERIOR-FORMACIÓN TÉCNICA PROFESIONAL, y acreditando la subcuenta que identifica el bien de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

10.1.5 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN

CONCEPTO 20113-152380 del 10-03-11			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 9390 Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Contraloría General de Antioquia de los procesos de cobro coactivo por concepto de fallos de responsabilidad fiscal, multas, y cuotas de fiscalización

Doctora
LUZ DARY ORTIZ AGUDELO
Asesora Contable
Contraloría General de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152380, en la cual solicita un concepto sobre el tratamiento contable a seguir por parte de la Contraloría General de Antioquia, en relación con los procesos de cobro coactivo adelantados por concepto de multas, fallos de responsabilidad fiscal y cuotas de fiscalización, teniendo en cuenta que no obstante la entidad efectuar el cobro de la totalidad de dichos conceptos, tal situación no se ve reflejada en la contabilidad del ente de control, al no realizarse registros de los procesos de cobro en curso, sino

que las cifras solamente incorporan los valores de los recaudos efectivamente recibidos en la tesorería, los cuales se diferencian entre ingresos propios del ente, como es el caso de las cuotas de fiscalización y los realizados por cuenta de terceros, caso de las multas y fallos de responsabilidad fiscal.

La consulta se origina por la divergencia de criterio con la Auditoría General de la Nación, quien ante la situación comentada, manifiesta que la Contraloría debe incorporar en sus cuentas de orden, la totalidad de los procesos adelantados por los diferentes conceptos de cobro, de forma que permita revelar la gestión misional o administrativa realizada por la entidad; concepto que en criterio de la consultante choca con los principios y procedimientos contables, por cuanto se estarían incorporando en la contabilidad actuaciones meramente administrativas.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, dentro de la jurisdicción de cobro coactivo a cargo de las Contralorías Departamentales, es importante tener en cuenta las disposiciones contenidas en la Ley 42 de 1993, que en su artículo 92, establece los conceptos que prestan mérito ejecutivo, así:

"Art.92.- Prestan mérito ejecutivo:

- 1. Los fallos con responsabilidad fiscal contenidos en providencias debidamente ejecutoriadas.*
- 2. Las resoluciones ejecutoriadas expedidas por las contralorías, que impongan multas una vez transcurrido el término concedido en ellas para su pago.*
- 3. Las pólizas de seguros y demás garantías a favor de las entidades públicas que se integren a fallos con responsabilidad fiscal.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 610 de 200, en el Art. 53, se refiere a los fallos con responsabilidad fiscal, de la siguiente forma:

"ART. 53. Fallo con responsabilidad fiscal. El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa (leve) del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable.*

Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificado por el DANE para los períodos correspondientes. (...)

**(Nota: La Corte Constitucional en Sentencia C-619 de 2002, declaró inexecutable la expresión leve.)"*

ART.58. Mérito ejecutivo. Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, prestará mérito ejecutivo contra los responsables fiscales y sus garantes, el cual se hará efectivo a través de la jurisdicción coactiva de las contralorías." (Subrayado fuera de texto)

Respecto del control de los procesos, es de atender lo dispuesto en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de las Normas Técnicas relativas a las cuentas de orden, así:

"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. (...)"(Subrayado fuera de texto)

"Párrafo 311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control."(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, dentro de las cuentas acreedoras de control, 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.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras cuentas acreedoras de control"

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones para el caso consultado, nos permitimos dar respuesta en los siguientes términos:

En relación con el control contable de los procesos de jurisdicción coactiva adelantados por la Contraloría de Antioquia, es de tener en cuenta que esta es una actividad que según lo dispuesto en la Ley 42 de 1993, es inherente a las labores propias del ente de control, quien tiene a su cargo ejecutar las acciones de cobro y recuperación de valores tanto a favor del propio ente, como de otros entes estatales.

Es de precisar además, que no obstante que los citados procesos de cobro se desarrollan mediante actuaciones administrativas, éstas ameritan de un adecuado seguimiento y revelación por parte del ente de control, que permitan disponer de información tanto de los procesos en curso, como de los valores pendientes de recaudo, a la vez que se puede revelar información sobre los logros misionales de la entidad en materia de gestiones de cobro de derechos a favor del Tesoro Público, en razón de lo cual para el caso consultado, corresponde al ente de control registrar la correspondiente información de procesos administrativos, a través de sus cuentas de orden, en atención a lo dispuesto al respecto, en las Normas Técnicas relativas a las cuentas de orden del marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con lo anterior, cuando el ente de control inicie procesos de cobro coactivo a favor de otros entes públicos, por concepto de fallos de responsabilidad fiscal ejecutoriados, así como de multas pendientes de recaudo, son hechos que debe registrar en cuentas de orden, realizando un crédito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un débito a la subcuenta 991590- Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Es de precisar que los registros antes descritos deben permanecer vigentes hasta tanto sea proferido el acto administrativo que da por finalizada la correspondiente gestión de cobro, de tal forma que las citadas cuentas reflejen solamente los valores de los procesos en curso por cobros coactivos.

Ahora bien, respecto del tratamiento contable de las cuotas de fiscalización pendientes de recaudo, que constituyen derechos a favor de la Contraloría, y se encuentran registradas en la subcuenta 140161- cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, sobre las cuales se inicien procesos de cobro coactivo, es una situación que amerita ser revelada en las Notas a los Estados Contables.

CONCEPTO 20116-155183 del 12-07-11

1	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 8315 Activos retirados
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Comisión Nacional de Televisión-CNTV de derechos retirados por castigo, teniendo en cuenta que ya se han adelantado las acciones administrativas y jurídicas

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1480 Provisión para deudores (Cr) 4810 Extraordinarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la CNTV de los ingresos originados en la recuperación de cartera clasificada a difícil cobro

3	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/ Registro / Periodo contable
	Subtema		Reconocimiento por parte de la CNTV de ajustes a ingresos y gastos de vigencias anteriores por glosas de la Contraloría General de la Republica

Doctora
FRANCIA MARÍA JIMÉNEZ FRANCO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Comisión Nacional de Televisión-CNTV
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116–155183, en la cual consulta en relación con las glosas efectuadas por la Contraloría General de la República a los estados contables de 2010, lo siguiente:

1- ¿La Cartera castigada por decisión de la entidad debe registrarse en cuentas de orden? La CNTV adelantó las acciones administrativas y jurídicas y ha sido imposible su recuperación.

2- Qué registros contables aplican en la cuenta ingresos extraordinarios, que evidencien las recuperaciones de cartera? Lo anterior en razón a que la recuperación de cartera se ha registrado como un menor valor del derecho debido a que ya se encontraba causado el ingreso y además corresponde a cuentas por cobrar por actividades ordinarias de la entidad.

3- Procedimiento contable a glosas de carácter administrativo.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública señala los fundamentos que deben observarse para la producción de la información contable a través de los principios de contabilidad, definidos como: *" 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."*

Es así como en relación con los principios de Registro y Período contable el Plan General de Contabilidad Pública, señala: **"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.*

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.(...)"*

De otra parte, la Norma Técnica relativa a las cuentas de orden contenida en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en relación con las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control, 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."*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, como: *" 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)

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados."

CONCLUSIÓN

1- Conforme a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, los derechos retirados por castigo pueden registrarse en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, con contrapartida en la subcuenta 891506-Activos Retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr.) en forma potestativa, ya que como lo expresa la norma, su registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requieran los derechos retirados.

2- En relación con el reconocimiento de ingresos originados en la recuperación de cartera, debe entenderse que la entidad contable pública ya debió surtir el proceso de reclasificación a Cartera de difícil recaudo y de constitución de la provisión, por lo que al recuperar esta cartera debe cancelar la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr.) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO y el valor recaudado en este caso se constituye en un Ingreso extraordinario, para lo cual debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

3- En relación con los hallazgos 13 sobre resultados del ejercicio y 14 sobre incidencia de los gastos generales en el resultado del ejercicio consideramos, están relacionados con el análisis de la información presentada por la entidad, y al respecto el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación razón por la cual, pronunciarse sobre aspectos administrativos excede la competencia del Contador General de la Nación

Ahora bien, respecto del hallazgo 16 sobre ajustes a los ingresos del período auditado que afectan el principio contable de Registro y 23 con ajustes a los gastos de la vigencia que afectan la oportunidad en el proceso contable es pertinente señalar que la información contable debe observar el principio de Registro según el cual los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en forma cronológica y del Período contable, de manera que las afectaciones en las cuentas de Ajustes de períodos anteriores correspondan al reconocimiento de operaciones que no están en el control de la entidad contable pública.

CONCEPTO 20119-158060 del 11-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden
	Subtema	1.1.2	Inviabilidad de mantener el registro efectuado en cuentas de orden, una vez la entidad determina la disposición final de los bienes

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada - Contabilidad
Metro Cali S.A.
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20119-158060 en el cual consulta si el valor de los bienes que fueron destruidos, así como los bienes donados a otras entidades estatales o entidades sin ánimo de lucro se deben mantener revelados en cuentas de orden.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 307 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en referencia a las normas técnicas relativas a las cuentas de orden, establece que *"Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)".* (Subrayado fuera de texto)

Seguido, el párrafo 308 de la normatividad contable pública, señala que *"(...) 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. (...)".* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"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)".* (Subrayados fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, como: *"el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles (...)".*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados".

Asimismo, la dinámica de la cuenta establece que esta cuenta se acredita con: *"1- El valor de disposición de los bienes".*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que la entidad debe cancelar el registro efectuado en las cuentas de orden una vez la entidad determina su disposición final, bien sea por que se opta por su destrucción total o la entrega en donación.

10.1.6.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA

CONCEPTO 201112-159652 del 22-12-11

	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las Cuentas de presupuesto y Tesorería
	Subtema	1.1.1	Registro de donaciones en bienes en las cuentas de presupuesto de ingresos y gastos

Doctora
DEDWY SILVA ACHURY
Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 201112 - 159652, mediante la cual solicita concepto sobre:

1. "Si efectivamente los bienes recibidos en donación de otras entidades se deben incluir en el presupuesto.
2. Si los bienes a los que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública son los bienes de carácter devolutivo o también incluye los bienes de consumo, como lo son los alimentos.
3. Si es cierto que los bienes recibidos en donación se deben incluir en el presupuesto, me indiquen qué cuenta del catálogo de cuentas del grupo 0 – Presupuesto y tesorería se utiliza para el registro de este tipo de donaciones."

Sobre el particular, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, en las Normas Técnicas relativas a las cuentas de Presupuesto y tesorería, señala:

"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. (...).

9.1.6.1 Cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería

319. Para efectos contables se considera ingreso presupuestal toda transacción que implica la generación de un medio de financiamiento o fuente de fondos.

320. El presupuesto de ingresos y tesorería comprende las etapas de aprobación y ejecución. Se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, en títulos, bienes, compensaciones, u otras modalidades, cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplen (...)

9.1.6.2 Cuentas de presupuesto de gastos

327. Para efectos contables se considera gasto presupuestal toda transacción que implica su aplicación financiera o uso de fondos.

328. El presupuesto de gastos se reconocerá por el valor en que se afecten las apropiaciones incorporadas en el presupuesto aprobado, de conformidad con lo establecido en las normas mediante las cuales se expide, liquida y ejecuta el presupuesto de las entidades contables públicas.

329. La ejecución de las cuentas de presupuesto de gastos debe reconocerse en las diferentes etapas del proceso presupuestal, con base en los documentos internos y externos que correspondan, atendiendo los requisitos legales y teniendo en cuenta si se trata de operaciones de ejecución de apropiaciones con pagos en efectivo o sin flujo de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los párrafos 117 y 118 definen los principios de Devengo o Causación y de Asociación, en los siguientes términos:

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

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Contaduría General de la Nación, en relación con el registro contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal de ingresos y gastos, en las cuentas de Presupuesto y tesorería, en el concepto 201012-149303 del 30 de diciembre de 2010 expresó: “(...) 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”,

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las cuentas de Presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en los componentes de ingresos y gastos, se concluye que los alimentos recibidos en donación pueden ser reconocidos en estas cuentas, siempre y cuando se haya estimado el valor de la donación para la vigencia en la cual se recibirán y que estas sumas estén contenidas en el presupuesto aprobado por el respectivo órgano colegiado que tiene esa competencia. De lo contrario, esta suma no puede ser registrada en las cuentas antes mencionadas.

Adicionalmente, teniendo en cuenta lo expresado por la Contaduría General de la Nación, en el concepto 201012-149303 del 30-12-10 "(...) *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*", mientras que el presupuesto de gastos implica la aplicación financiera o el uso de fondos en la realización de las transacciones por adquisición de bienes o servicios, financiados por los ingresos, ya sea en efectivo o sin flujo de efectivo.

En contraste, las donaciones por alimentos, considerados como bienes de consumo, ya sean aprobadas presupuestalmente o no, deben ser registradas en la contabilidad patrimonial, tanto en el ingreso como en el gasto, considerando que en ella se recogen 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 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.

De otra parte, es preciso advertir que por decisión de la Contaduría General de la Nación, las cuentas de Presupuesto y tesorería serán eliminadas a partir del 1 de enero de 2012, sin que esto signifique que las operaciones mencionadas dejen de ser reflejadas en contabilidad, como lo expresamos en el párrafo anterior.

10.1.6.1 Cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería

10.1.6.2 Cuentas de presupuesto de gastos

10.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

CONCEPTO 20115-153908 del 15-06-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Conservación y custodia de los soportes, comprobantes y de los libros de contabilidad, teniendo en cuenta la implementación del aplicativo SIIF II

Doctor
JOSE FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON
Subdirector Financiero
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153908, en la cual solicita que se le indique si con la implementación del aplicativo SIIF II, la tenencia, conservación y custodia de los soportes contables y de los libros de contabilidad contemplado en el numeral 9.2.4 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, se mantiene vigente o si por el contrario debe hacerse un manejo diferente de la información.

CONCLUSIÓN

Al respecto me permito informarle que con la implementación del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF II, no se han efectuado cambios a las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, y por lo tanto el numeral por usted aludido se encuentra vigente. No obstante, la entidad debe implementar las medidas necesarias para garantizar que con independencia de la forma de conservación de los documentos y libros de contabilidad, éstos se encuentren disponibles para ser consultados y verificados por parte de los diferentes usuarios de la información contable pública.

CONCEPTO 20117-155984 del 17-08-11

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

Doctor
ÉDGAR YECID PINTO ROCHA
Contador General
ASOHOFrucol
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155984, en la cual manifiesta que dado que ASOHOFrucol adoptó como política continuar con la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, requieren de concepto contable sobre los siguientes aspectos:

"1. (...) ¿los comprobantes de contabilidad como causación, notas contables, egresos, notas débito, notas crédito, entre otros, tienen un modo de conservación y organización que este regulado en las normas contables públicas o estos documentos deben archivarse según el criterio que tenga cada entidad?"

2. (...) ¿Es necesario dejar archivado en forma separada la copia adicional del comprobante de causación con copia de los soportes, teniendo en cuenta que los comprobantes de egreso contienen el original del comprobante de causación y los soportes originales?"

3. Cuando una Auditoría Externa solicita para su informe, la entrega de comprobantes de contabilidad, ¿se pueden presentar dichos comprobantes en medio físico o medio magnético y van a tener la misma validez como prueba de auditoría?"

Asohofrucol posee un aplicativo de gestión documental y tablas de retención digital. Este software posee niveles de seguridad informática sobre las imágenes que no permiten su alteración ya que quedan son codificadas con un algoritmo de seguridad cuya fuente es consecutivos de la base de datos, fecha y hora de la digitalización y pixelación de la primera imagen.

4. (...) ¿ si la entidad escanea su información contable a diario, puede conservar un solo original físico archivado de los comprobantes de contabilidad y una copia de seguridad en medio magnético o debe tener más copias de esos comprobantes de contabilidad físicos?"

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

ORGANIZACIÓN Y ARCHIVO DE LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD

En relación con las inquietudes sobre la forma de conservación y organización de los comprobantes de contabilidad y sus correspondientes soportes, es necesario tener en cuenta lo dispuesto al respecto en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

"336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, de forma manual o

automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable de que se trate. (...)

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.*

COMPROBANTES DE CONTABILIDAD

339. *Noción. Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el catálogo general de cuentas.*

340. *Las entidades contables públicas deben elaborar, entre otros, comprobantes de contabilidad de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o documento que lo represente. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o su equivalente. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con movimientos globales o de integración, tales como estimaciones, ajustes, correcciones y otras operaciones en las que no interviene el efectivo o su equivalente.*

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 del texto)

TENENCIA, CONSERVACIÓN Y CUSTODIA DE LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

"350. La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo esta responsabilidad.

351. *Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de 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. (...)

353. El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31 de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes.

EXHIBICIÓN DE SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

Toda la documentación contable que constituya evidencia de las transacciones, hechos y operaciones efectuadas por la entidad contable pública deben 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 del texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, para las inquietudes de la consulta se concluye de la forma siguiente:

En materia de reglamentación del sistema de archivo así como de la forma de conservación de los comprobantes de contabilidad y sus correspondientes soportes, es de precisar que al respecto el Régimen de Contabilidad Pública, en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, contempla aspectos generales relativos a los comprobantes de contabilidad y sus soportes, disponiendo que dichos comprobantes se deben elaborar con base en los documentos soporte, que deben contener información de máximo un mes, y se deben conservar de manera que sea posible su verificación posterior, por medios manual, mecánico o electrónico, entre otros requisitos.

En lo referente a los soportes de los comprobantes, las Normas Técnicas antes citadas, establecen que dichos documentos son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones del ente, 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 de observar, que las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, en materia de archivo de comprobantes de contabilidad y sus respectivos soportes, son de carácter general, teniendo en cuenta que el sistema de archivo es un asunto netamente administrativo, cuya responsabilidad recae directamente en el Representante Legal o quien haga sus veces en la entidad, para lo cual se requiere de la formulación de procedimientos claros y eficientes, que atiendan a las particulares operaciones y procesos de la entidad. Es así que tales procedimientos deben contemplar aspectos tales como estructuración y forma de archivo y conservación de los comprobantes y sus soportes, que permitan garantizar el control, conservación y custodia de los documentos, y su disponibilidad para consulta y reproducción en caso de ser necesario, atendiendo a lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, y otras normas aplicables en materia de manejo documental.

Ahora bien, en lo que respecta a la forma de entrega de los diferentes documentos requeridos en un proceso de auditoría, esta es una definición que debe ser convenida por las partes involucradas, según las particulares circunstancias del caso, siendo de tener en cuenta que la información en medio magnético goza de plena validez, lo cual no obsta para que en caso de ser requerido por

necesidades propias del proceso, se deba realizar impresión física de algunos documentos, que puedan servir de evidencias concluyentes de la operaciones objeto de investigación.

10.2.1 Soportes de Contabilidad

CONCEPTO 20116-155553 del 16-08-11			
1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad/ Soportes de contabilidad
		1.2	Normas técnicas relativas a los grupos que integran el activo/ Bienes de uso público e históricos y culturales
	Subtema		Soporte contable y jurídico para el reconocimiento de bienes de carácter cultural

Doctora
LUZ MARINA ALZATE BRITTO
Profesional Universitaria-Contabilidad
Municipio de Armenia
Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155553, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

"Teniendo en cuenta que el Municipio de Armenia posee bienes inmuebles de carácter cultural que no se encuentran registrados en los Estados Contables, con que soporte se pueden incluir, existe un medio magnético donde se relacionan y que fueron cruzados con la información que tiene el IGAC, y de manera física, pero no se si basta con este soporte para poder registrarlos"

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

CONSIDERACIONES

El artículo 14 de la Ley 397 de 1997 establece que: "La Nación y las entidades territoriales estarán en la obligación de realizar el registro del patrimonio cultural. Las entidades territoriales remitirán periódicamente al Ministerio de Cultura, sus respectivos registros, con el fin de que sean contemplados en el Registro Nacional del Patrimonio Cultural.

El Ministerio de Cultura reglamentará lo relativo al registro y definirá las categorías de protección aplicables a los diversos tipos de bienes registrados, en coordinación con las entidades territoriales." (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, los numerales 176 y 177 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, define los bienes de uso público e históricos y culturales como: "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 uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad señalan en sus párrafos 337 y 338 lo siguiente: "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."

A su vez, 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 numeral 3.7 indica:

"3.7. *Soporte 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."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye 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 realizan las entidades contables públicas, que le permitan sustentar el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo.

Por lo anterior, los documentos soporte son necesarios para el registro contable de los hechos financieros, económicos y sociales con el fin de que respalden dichos registros, y la información pueda ser verificable y comprobable. Ahora bien, teniendo en cuenta el caso específico de la

consulta para el reconocimiento y revelación de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

CONCEPTO 20119-158059 del 20-10-11

1	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad/ Soportes de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Documento soporte para el reconocimiento de premios de loterías

Doctora
ÁNGELA MARÍA OSORIO A.
Profesional Universitario
Gestión Contable y Presupuestal
Empresa Municipal para la Salud-EMSA-Lotería de Manizales.
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158059 en la cual nos informa que la Empresa Municipal para la Salud-EMSA, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden municipal, que goza de total autonomía administrativa y financiera, cuyo objeto es generar recursos para la salud a través de la operación de la lotería de Manizales.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la fracción de la lotería constituye el documento soporte para realizar el pago del premio al apostador, consulta si se puede considerar como documento soporte idóneo para reclamar el premio, una fracción enmendada presentada por el apostador.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

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 que a las entidades públicas, conocedoras de su operatividad y en aplicación del Sistema de Control Interno Contable, les corresponde establecer en sus Manuales de Procedimientos, los requisitos que deben cumplir los diferentes documentos soporte de conformidad con las disposiciones legales que les apliquen y los requisitos internos definidos, que les permita garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo de los organismos correspondientes.

Por tanto, para el caso consultado la entidad de acuerdo con los requisitos establecidos para los documentos soporte en sus diferentes procedimientos, deberá garantizar que las fracciones cumplan al menos las condiciones mínimas establecidas en el reglamento interno para el pago de los premios y así poder validarlas como soporte para efectuar el registro contable de estas operaciones.

10.2.2 Comprobantes de Contabilidad

10.2.3 Libros de Contabilidad

CONCEPTO 20114-153178 del 19-04-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad/ Libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Consideraciones para determinar si las entidades educativas del Departameto del Huila estan obligadas a registrar los libros de contabilidad en la Secretaría Departamental

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimientos relativos a la formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Análisis e interpretación de resultados desde la perspectiva presupuestal y contable

Doctor
ALCIDES BUSTOS BUSTOS
Garzón - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico reenviado por el Departamento Nacional de Planeación y radicado con el expediente 20114-153178, en el que consulta sobre la obligación que tienen las Instituciones Educativas del Departamento del Huila a registrar *"los libros de contabilidad (Mayor y Balance, Inventario y Balance, Diario) en la secretaria Departamental de Huila"*, y si *"existe alguna norma contable o presupuestal que establezca la obligación de conciliar lo presupuestal con lo contable"*.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 343 del marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que *"Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior,*

clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; las sumas de los movimientos débito y crédito de cada una de las cuentas del respectivo mes, que han sido tomadas del Libro Diario; y el saldo final del mismo mes. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 345 señala que *“Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la 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)

Con relación a su inquietud si existe alguna norma contable o presupuestal que establezca la obligación de conciliar la información contable con lo presupuestal, es pertinente indicarle que ya se pronunció la Contaduría General de la Nación sobre la conciliación entre la información presupuestal y la contable, mediante los expedientes 201012-149303 y 20113-152528 del 30 de diciembre de 2010 y de abril 5 de 2011, respectivamente, dirigidos a los doctores Luís Enrique Gamboa Trujillo, Contador del Municipio de Honda, Tolima y Andrés Avelino Meza Villarreal, Contador Especialista del Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que cuando las Instituciones Educativas tienen implementado un proceso contable independiente, los libros de contabilidad principales (Diario y Mayor) se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal, conforme a los requerimientos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública, y por lo tanto, no requieren ser registrados ante las oficinas de la Gobernación.

Con relación a la conciliación entre la información presupuestal y la contable, la Contaduría General de la Nación, mediante los expedientes 201012-149303 y 20113-152528 del 30 de diciembre de 2010 y de abril 5 de 2011, respectivamente, dirigidos a los doctores Luís Enrique Gamboa Trujillo, Contador del Municipio de Honda, Tolima y Andrés Avelino Meza Villarreal, Contador Especialista del Instituto Nacional de Formación Técnica Profesional, señaló: *“(...) 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, (...). En consecuencia, la conciliación entre la información presupuestal y la contable es una actividad de carácter administrativo que debe llevar a cabo la entidad”.

10.2.4 Tenencia, conversación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

10.2.5 Exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad

10.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

CONCEPTO 20119-157686 del 13-10-11

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que mediante resolución o acto administrativo de la entidad se delegue la firma del Representante Legal o del Contador público en los Estados Contables de la entidad

Señora
MARÍA EDILMA QUIROGA
Ejército Nacional de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157686, en la cual consulta si en lugar de la firma del Representante Legal en los Estados Financieros del Ejército Nacional, tal como dispone el Régimen de Contabilidad Pública, es viable que dichos estados sean firmados por el Jefe de Estado Mayor y Segundo comandante del Ejército, responsable de la parte administrativa. Adicionalmente requiere conocer si mediante una Resolución y/o documento interno emitido por la entidad, se podría delegar la firma de los Estados Financieros de la entidad, en el Jefe del Área Administrativa.

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Es de tomar en consideración las disposiciones normativas del Régimen de Contabilidad Pública, en lo aplicable al tema consultado, así:

Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables

"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 considerados 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)

Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos

El numeral 4 establece: “Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6º, señala: “Los estados contables básicos *deben estar firmados por el representante legal y el contador*, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo establecido en las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables del Régimen de Contabilidad Pública, los estados contables de la entidad representan la situación financiera, económica, social y ambiental de la misma, y deben ser certificados con la firma del representante legal y del contador público responsable de su preparación, lo que 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. En consecuencia, no es procedente que mediante resolución o acto administrativo de la entidad, se pueda delegar tal responsabilidad.

10.4 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

MANUAL DE PROCEDIMIENTOS

III. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

1- ACTIVOS

11-EFECTIVO

1110- Depósitos en instituciones financieras

CONCEPTO 20113-152058 del 06-05-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1110 Depósitos en instituciones financieras
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Fidufosyga de préstamos interfondos entre la subcuenta de Eventos catastróficos y accidentes de tránsito-ECAT y la subcuenta de Compensación del fondo de solidaridad y garantía-Fosyga

Doctora
MARÍA LESLY VALLEJO BECERRA
Gerente
Consortio FIDUFOSYGA
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152058, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"Los Estados Financieros del FOSYGA, incluyen actualmente un valor de \$800 mil millones, el cual se encuentra registrado como un pasivo de la Subcuenta de Compensación a favor de la Subcuenta ECAT (Préstamo interfondos), dentro de la cuenta de acreedores, teniendo en cuenta que el PGCP no contempla un código contable asociado a la naturaleza del préstamo, cuyos recursos serán destinados a la financiación de eventos no POS, de acuerdo a lo autorizado mediante el Ley 1393 de 2010.*

Revisando el PGCP, encontramos que el mismo contempla grupos de cuentas para operaciones de financiamiento internas de largo plazo, dentro de los cuales no se define el concepto para el caso al interior del Fondo; sino por el contrario, para operaciones originadas en acuerdos de pago suscritos con la Nación y las entidades territoriales.

Adicionalmente, es de conocimiento de este Consorcio, que no todas las cuentas del PGCP se encuentran habilitadas dentro del SIIF para el Ministerio de la Protección Social y para este caso puntual, no existen actualmente conceptos asociados a la naturaleza de este préstamo y con la figura del largo plazo, por lo cual se ha utilizado la cuenta de acreedores, a efectos de no inferir con el proceso de consolidación de los estados Financieros del Ministerio".

Por lo anterior, solicita la creación de una cuenta o subcuenta que ermita reflejar la naturaleza del préstamo interfondos y su condición de largo plazo, acorde con los procedimientos establecidos en

la Contaduría General de la Nación, con el fin de incluir el registro de reclasificación pertinente dentro de los Estados Contables del FOSYGA.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 37 de la Ley 1393 de 2010, por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones, señala que: "OPERACIÓN INTERFONDOS. Autorícese al Ministerio de la Protección Social para que, por una sola vez y durante la vigencia del año fiscal 2010, realice una operación de préstamo interfondos entre la subcuenta de Eventos Catastróficos y Accidentes de Tránsito –ECAT– y la subcuenta de Compensación del Fondo de Solidaridad y Garantía –Fosyga–; recursos que se destinarán a la financiación de eventos NO POS de los afiliados al régimen contributivo.

Dicha operación no podrá exceder de ochocientos mil millones de pesos (\$800.000.000.000) y será pagadera en un término no superior a diez (10) años contados a partir de la realización de la operación. Durante este periodo se podrá establecer un periodo de gracia inicial para amortización de capital, el cual no podrá exceder de dos (2) años. En todo caso, vencido el periodo de gracia, las amortizaciones de capital deberán pagarse en alícuotas iguales durante el plazo restante. En ningún caso la tasa de interés aplicable a dicha operación, podrá ser inferior a la inflación observada en los doce meses anteriores a la fecha de cancelación de los respectivos intereses.

Esta operación corresponde a una operación de manejo de recursos de portafolio y, por tanto, su otorgamiento y atención no requiere trámite presupuestal alguno.

PARÁGRAFO. Los demás términos y condiciones financieras de la operación de que trata el presente artículo serán definidos por parte del Gobierno Nacional". (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 61 del Marco Conceptual 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).

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

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)

Por su parte, el párrafo 119 del mismo instrumento normativo, señala en relación con el principio de contabilidad pública 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta que el Fondo de Solidaridad y Garantía-FOSYGA como cuenta adscrita al Ministerio de la Protección Social, administra los fondos denominados “Subcuenta Eventos catastróficos y accidentes de tránsito-ECAT” y “Subcuenta Compensación del Fondo de Solidaridad y Garantía-FOSYGA”, y que dichos fondos se encuentran reconocidos en la información contable del FOSYGA a nivel auxiliar en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, el traslado de recursos entre dichos fondos implica solamente una reclasificación a nivel de cuentas auxiliares.

Ahora, dentro de la información contable de cada fondo administrado se deben reconocer las respectivas cuentas por cobrar o por pagar según corresponda; no obstante, al agregar dicha información a la información contable del FOSYGA, deben ser objeto de eliminación, dado que son operaciones realizadas al interior de la entidad y no con terceros.

En ese orden de ideas, una vez evaluada la pertinencia de crear la subcuenta solicitada, este Despacho no considera necesario modificar el Catálogo General de Cuentas-CGC.

12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

1201- Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda

1202- Inversiones administración de liquidez en títulos participativos

1203- Inversiones con fines de política en títulos de deuda

1204- Inversiones administración de liquidez en instrumentos derivados

1207- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas

CONCEPTO 20117-156576 del 26-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1207 Inversiones patrimoniales en entidades no controladas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de Seguridad- DAS de las inversiones en la Previsora S.A. Compañía de Seguros

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 20117–156576, en la cual consulta si las acciones de La Previsora S.A. Compañía de Seguros que posee la entidad actualmente, registradas en la cuenta 1202-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS están correctamente clasificadas o en su defecto cuál es la cuenta en la cual debe ser reconocida esta inversión.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Departamento Administrativo de Seguridad- DAS posee 1.898 acciones de la Previsora S.A. Compañía de Seguros, que le otorgan una participación del 0.0001969% a marzo de 2011, las cuales fueron donadas por esta compañía desde el año 2000; desde entonces la entidad ha venido revelando esta inversión en la subcuenta 120201-Acciones Ordinarias, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS.

Por instrucciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público la entidad tiene previsto enajenar estas acciones en esta vigencia de 2011.

En relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en el numeral 7. señala: "**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."

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, como: "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.”

CONCLUSIÓN

Conforme a lo expresado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de inversiones, las acciones hacen parte de las inversiones patrimoniales las cuales, atendiendo al porcentaje de participación que posee el DAS no le permiten controlar, ejercer influencia importante o compartir el control de la entidad emisora, en consecuencia deberá reconocerse la inversión en la subcuenta 120755-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

1217- Instrumentos derivados con fines de cobertura de activos

CONCEPTO 20112-151157 del 15-02-11			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1217 Instrumentos derivados con fines de cobertura de activos Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema		Reconocimiento y actualización de un contrato de forward de compra de divisas

Doctor
LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO
Profesional de Gestión Institucional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151157 en la cual consulta el procedimiento contable para reconocer, en un contrato de forward de compra de divisas, las diferencias entre el valor del dólar considerado a la tasa de negociación y la TRM en la misma fecha.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública describe la cuenta 1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS como:

(...)

En la contabilización inicial, la contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones. Posteriormente con la actualización, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad en valoración, y la de las Obligaciones será el gasto por la pérdida en valoración. (Subrayado fuera de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho, en la fecha de inicio del contrato.

2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización el derecho es mayor a la obligación, la diferencia se registra como ingreso, previa reversión del gasto por la pérdida, si existiere.

(...)

7- La reversión total de la obligación contra el derecho, en la fecha de terminación del contrato, cuando el derecho es mayor.

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la obligación, en la fecha de inicio del contrato.

2- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización la obligación es mayor al derecho, la diferencia se registra como gasto, previa reversión del ingreso por la utilidad, si existiere.

(...)

7- La reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato, cuando la obligación es mayor.

(...)

De otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en el numeral 26 señala:

"26.ACTUALIZACIÓN DE INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS. 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, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación, se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos derivados (Cr), de la cuenta 1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS. La diferencia se

registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

Si como resultado de la actualización la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos 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 la utilidad, si existiere.

(...)

En todo caso, los derechos y obligaciones de contratos derivados deben estar actualizados en la fecha de terminación del contrato, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda al valor a recaudar, si el valor del derecho es mayor al de la obligación, o a girar, si el valor de la obligación es mayor al derecho. (...)"

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

Las operaciones de Forward de compra de divisas se reconocen en el momento de la realización del contrato a la tasa de cambio de negociación afectando por el mismo valor tanto el derecho como la obligación. Posteriormente al realizar la actualización de los derechos y obligaciones se generará un ingreso si la tasa de cambio supera a la tasa de negociación pactada, caso en el cual se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados, y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS, la diferencia se registra en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Si al realizar la actualización la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados, y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS, la diferencia se registra como gasto en la subcuenta 580585-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Este procedimiento se observará hasta la terminación del contrato, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda a valor a recaudar si el valor del derecho es mayor al de la obligación, o a girar, si el valor de la obligación es mayor al derecho.

En consecuencia, aún cuando la TRM del día de la negociación es diferente a la tasa de cambio pactada en el contrato, es por esta última que debe efectuarse el registro de la operación.

13- RENTAS POR COBRAR

1305- Vigencia actual

CONCEPTO 20119-157392 del 03-10-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1305 Vigencia actual
		1.2	1470 Otros deudores
		1.3	2905 Recaudos a favor de terceros
		1.4	9390 Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema		Tratamiento contable y operaciones recíprocas generadas en los municipios y departamentos por la participación y recaudo del impuesto a los vehículos automotores

Doctor
REYNERIO RIAÑO PINEDA
Contador
Alcaldía Municipal de Sogamoso
Sogamoso - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157392, en la cual solicita orientación sobre el tratamiento contable que debe dar un municipio al 20% de participación que tiene derecho sobre el impuesto a los vehículos automotores y si esta operación es recíproca.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 146 de la Ley 488 de 1998, determina que: *"El impuesto de vehículos automotores se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo."*

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional".

Asimismo, el artículo 147 de la mencionada Ley establece respecto a la administración y control del tributo, que: *"El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto".*

El artículo 107 de la Ley 633 de 2000, respecto a la distribución del recaudo del impuesto de vehículos dispone que: *"Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en*

su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración.(...)”

Ahora bien, desde el punto de vista contable, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe la cuenta 2905–RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS como *"Obligaciones derivadas del recaudo de regalías, impuestos y otros conceptos, a favor de otros entes públicos, empresas privadas o personas naturales con base en normas legales, convenios o contratos".* (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que por disposición legal a los municipios les asiste el derecho de participar del impuesto de vehículos, el tratamiento contable corresponde a:

1. En los departamentos:

1.1 Reconocimiento del derecho al 80% del impuesto

Una vez se genere la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, los departamentos reconocerán contablemente la parte del impuesto que les corresponde mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, 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 que le corresponde a los municipios.

En ese orden de ideas, los departamentos, en su calidad de entidades contables públicas reconocerán en cuentas de orden de control el valor del porcentaje que le corresponde a los municipios, debitando la subcuenta 991590–Otras cuantas acreedoras de control, de la cuenta 9915–ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939090–Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390–OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

1.2 Recaudo

En el evento en que el recaudo de los recursos por parte de los departamentos 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 recaudados, un crédito a la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, por el valor causado previamente, y un crédito a la subcuenta 290502-Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor que corresponde a los municipios.

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 departamentos deben registrar un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en las subcuentas 131033-Impuestos sobre vehículos automotores, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, y 290502- Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

De forma complementaria, en el momento del recaudo o cuando la renta se extinga por causas diferentes al pago, el departamento debe proceder a descargar los valores a favor de los municipios de las cuentas de orden acreedoras, para lo cual deben registrar un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

2. En los municipios

2.1 Reconocimiento del derecho al 20% del impuesto

Con base en la información suministrada por los departamentos, los municipios reconocerán el ingreso por concepto del porcentaje del impuesto sobre vehículos automotores debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos.

2.2 Recaudo

Una vez el departamento informe sobre el recaudo, el municipio deberá proceder a reclasificar el derecho reconocido inicialmente como una renta por cobrar a un concepto de deudores, para lo cual debitará la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

El recaudo de los valores girados por los departamentos se registra debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

3. Operaciones recíprocas

Teniendo en cuenta que el Departamento con el recaudo del impuesto reconoce como obligación el 20% del impuesto sobre vehículos automotores que le corresponde a los municipios, se configura una operación recíproca la cual se identifica con la siguiente regla de consolidación:

Descripción: Deudores por ingresos no tributarios y Otros deudores - Derechos cobrados por terceros			
Cuenta Fuente	Nombre Cuenta	Cuenta Destino	Nombre Cuenta
1.4.70.65	DERECHOS COBRADOS POR TERCEROS	2.9.05.02	IMPUESTOS

14- DEUDORES

1401- Ingresos no tributarios

CONCEPTO 201012-150113 del 12-01-11	
Este concepto deja sin vigencia los conceptos 200411-70526 del 6-01-04, 20067-71052 del 4-09-06 y 200811-121585 del 4-12-08	
Este concepto fue reiterado mediante el concepto 20115-154024 del 16-06-11	
Este concepto quedo sin vigencia mediante al concepto 201110-158739 del 20-12-11	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1.	1401 Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los recursos que recauda el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil por concepto de duplicados de las cédulas de ciudadanía y tarjetas de identidad a cargo de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Doctora

SONIA FAJARDO MEDINA

Directora Financiera

Fondo Rotatorio Registraduría Nacional del Estado Civil

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-150113, en la cual solicita reconsideración de los conceptos 200411-70526, del 6 de enero de 2004, 20067-71052 del 4 de septiembre de 2006 y 200811-121585 del 4 de diciembre de 2008, relacionados con el reconocimiento contable de los recursos que recauda el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil por concepto de duplicados de las cédulas de ciudadanía y tarjetas de identidad a cargo de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El literal b) del artículo 3º de la Ley 1163 de 2007 por la cual se regulan las tasas por la prestación de servicios de la Registraduría Nacional del Estado Civil y se dictan otras disposiciones, respecto al sujeto activo de las mencionadas tasas establece que: *"El sujeto activo de las tasas será la Registraduría Nacional del Estado Civil, a través del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil en los términos de la Ley 96 del 21 de noviembre de 1985 y demás normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan"*

De otra parte, y de acuerdo con el concepto emitido por la asesoría externa de la Registraduría Nacional del Servicio Civil, el titular de los ingresos provenientes de la expedición de los duplicados de las cédulas de ciudadanía y las tarjetas de identidad, es el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Desde el punto de vista contable, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el principio de Devengo o Causación dispone que: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período"*.

Adicionalmente, la descripción y dinámica de las cuentas 1401-Ingresos no tributarios y 4110-No tributarios 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 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.

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.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable de los ingresos provenientes de la expedición de los duplicados de las cédulas de ciudadanía y las tarjetas de identidad, debe realizarlo el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, en su calidad de titular de los ingresos, mediante un débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 410101-Tasas, de la cuenta 4101-NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de los recursos, la entidad debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En ese orden de ideas, este Despacho deja sin vigencia lo conceptuado en los expedientes 200411-70526 del 6 de enero de 2004, 20067-71052 del 4 de septiembre de 2006 y 200811-121585 del 4 de diciembre de 2008.

CONCEPTO 20114-153579 del 12-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1401 Ingresos no tributarios 4110 No tributarios
	Subtema		Tratamiento contable por parte del Municipio Medio Baudó, de las regalías que administra el Instituto Colombiano de Geología y Minería - INGEOMINAS y que debe girar a los entes territoriales partícipes, teniendo en cuenta que el municipio administra los recursos por caja.

Doctor
NILTON CÓRDOBA MANYOMA
Alcalde Municipal
Municipio Medio Baudó
Medio Baudó - Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153579, en la cual consulta el tratamiento contable que debe dar el Municipio a las regalías que administra el Instituto Colombiano de Geología y Minería -INGEOMINAS y que debe girar a los entes territoriales partícipes. Lo anterior teniendo en cuenta que de acuerdo con la información suministrada en la reunión celebrada con ustedes, el municipio administra los recursos por caja.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Ministerio de Minas y Energía, como autoridad minera, mediante Resolución No. 18 0074 del 27 de enero de 2004, delegó en el Instituto Colombiano de Geología y Minería INGEOMINAS algunas de las facultades establecidas en la Ley 685 de 2001 - Código de Minas.

Al INGEOMINAS se le ha delegado el proceso de liquidación, recaudo, distribución y giro de las regalías y demás contraprestaciones económicas generadas por la explotación de los minerales, recogiendo las labores que desarrollaba Minercol Ltda.

El capítulo 2 del libro II del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las dinámicas y descripción de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, establece:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1105-Caja y a las demás subcuentas que registren las transacciones, en cuya realización se involucre la recepción de pagos mediante consignación en cuentas de depósito de la entidad contable pública.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.*
- 2- El valor de las notas crédito expedidas por las entidades financieras por diferentes conceptos.*
- 3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la entidad contable pública o que, habiendo sido retirados, no hayan sido cobrados en el tiempo fijado por las normas vigentes.*
- 4- El mayor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.*
- 5- El valor de las sumas depositadas en dinero sobre las cuales la entidad depositaria expide un recibo que no es negociable ni transferible.*
- 6- El valor de los cheques a cargo de bancos de la misma plaza recibidos por el Banco de la República para abonar en cuenta corriente, pago de obligaciones o cualquier título, que deban ser canjeados en cámara de compensación.*
- 7- El monto de los recursos recibidos del Sistema General de Pensiones.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la entidad contable pública, por diferentes conceptos.*
- 2- El valor de las notas débito expedidas por las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos y pagos de obligaciones financieras.*
- 3- El menor valor resultante de los ajustes por diferencia en cambio de los depósitos en moneda extranjera.*
- 4- El reintegro de los depósitos simples.*

5- El valor de los cheques a cargo del Banco de la República, las notas de abono recibidos de la Cámara de compensación y los cheques rechazados entregados en la misma”.

Por otra parte, el anexo del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano-MECI, en su numeral 1.3 define el componente administración del riesgo en los siguientes términos:

"Conjunto de Elementos de Control que al interrelacionarse, permiten a la Entidad Pública evaluar aquellos eventos negativos, tanto internos como externos, que puedan afectar o impedir el logro de sus objetivos institucionales o los eventos positivos, que permitan identificar oportunidades, para un mejor cumplimiento de su función".

A su interior, en el numeral 1.3.5 define las Políticas de Administración de Riesgos como: *"Elemento de Control, que permite estructurar criterios orientadores en la toma de decisiones, respecto al tratamiento de los riesgos y sus efectos al interior de la Entidad Pública".*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas y la reunión sostenida con ustedes, se concluye que el Municipio beneficiario de las regalías, con base en la resolución emitida por el Ministerio de Minas y Energía, en aplicación del principio de causación, deberá reconocer el derecho de la participación mediante un débito en la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411010-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, desde la perspectiva de una sana política de administración financiera y de riesgos, el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, le permite al municipio reconocer el giro que realiza INGEOMINAS, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, donde se reconoció previamente el derecho, y los pagos, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan con la naturaleza de la erogación, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En caso de que el Municipio establezca operar los giros recibidos de INGEOMINAS directamente desde la Caja, es recomendable que se revise la política de manejo financiero y de riesgos, de cara a garantizar una adecuada administración y protección de los mencionados recursos.

CONCEPTO 20114-153041 del 17-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios
		1.2	2915 Créditos diferidos 4110 No tributarios 5720 Operaciones de enlace
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Comercio Industria y Turismo de las primas en contratos de estabilidad jurídica

Doctor
OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Comercio Industria y Turismo
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153041, en la cual el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo solicita aclaración respecto del tratamiento contable de los contratos de estabilidad jurídica, según el siguiente planteamiento:

"El Ministerio es el único que registra primas en contratos de estabilidad jurídica, según el punto de vista de la contraloría estas primas se deben contabilizar en cuentas de orden y a medida que se hace efectivo el recaudo se deben registrar en el balance, con el fin de no anticipar ingresos"

El Ministerio las viene contabilizando con el valor de la firma del contrato de la siguiente manera:

Causación.

140102 Débito por el valor total de la prima \$100

411073 Crédito el valor total de la prima \$100

Pago

140102 Crédito al valor realmente recaudado \$10

572080 Recaudo por Reclasificar DTN \$10

Lo restante quedará en cuentas por cobrar hasta que se cancele la totalidad de la prima"

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con las inquietudes objeto de la consulta, es de atender las disposiciones normativas aplicables al tema, en relación con:

En primer lugar, la Ley 963 de 2005, *por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia*, establece entre otros los siguientes aspectos:

"Artículo 1º. Contratos de estabilidad jurídica. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriben, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término del contrato respectivo.(...)

Artículo 5º. Prima en los contratos de estabilidad jurídica. El inversionista que suscriba un contrato de estabilidad jurídica pagara a favor de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público una prima igual al uno por ciento (1%) del valor de la inversión que se realice en cada año. (...)

Artículo 6º. Duración de los contratos de estabilidad jurídica. Los contratos de estabilidad jurídica empezarán a regir desde su firma y permanecerán vigentes durante el término de duración establecido en el contrato, el cual no podrá ser inferior a tres (3) años, ni superior a veinte (20) años." (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, en materia de tratamiento contable, es de atender disposiciones consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, en materia de:

- 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. (...).

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 del texto).

- Las Normas técnicas relativas a las cuentas del Activo, sobre Deudores, 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, 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."

De otra parte, la descripción de la Cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, expresa: *"Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en los intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros (...)"*

Por su parte, la descripción de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS, contempla:

"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. (...)"

Así mismo, la descripción de la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS, expresa: "*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,(...)*"

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo anterior, en lo que respecta al tratamiento contable que debe dar el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a la prima en contratos de Estabilidad Jurídica, se concluye lo siguiente:

- Reconocimiento de la prima de estabilidad jurídica.

Con base en los Principios de Contabilidad Pública, de Devengo o Causación y Prudencia, una vez firmado el contrato que establece de forma cierta el valor y la forma de pago de la prima de estabilidad jurídica a cargo del inversionista, se debe efectuar la causación del derecho de cobro surgido de tal hecho, mediante un debito a la subcuenta 140172- Prima en contratos de estabilidad jurídica de la Cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor total de la prima a cargo del inversionista, y un crédito a la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, por la porción de la prima correspondiente al año corriente, y un crédito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, por la parte de la prima correspondiente a los años siguientes que cubre el contrato de estabilidad jurídica, cuenta que debe ser amortizada a medida que son devengados los valores de la prima, durante cada uno de los años de duración del contrato.

-Recaudo del valor de la prima pagado por el inversionista

Una vez el Ministerio de Comercio tiene conocimiento de que ha sido efectuado el recaudo correspondiente a la prima de estabilidad jurídica, dicha situación se debe reconocer mediante un debito a la cuenta 572080-recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 140172- Prima en contratos de estabilidad jurídica, de la Cuenta 1401- INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor de la prima efectivamente recaudada. Lo anterior con independencia de que la prima se cancele totalmente al inicio del contrato o mediante abonos parciales a lo largo de duración del mismo.

Los registros anteriores se efectúan en cumplimiento de lo dispuesto tanto en materia de principios de Contabilidad Pública del Marco Conceptual, como en lo referente al Catálogo General de Cuentas, temas consignados en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20115-154176 del 23-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios
		1.2	5720 Operaciones de enlace
		1.3	4810 Extraordinarios
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Relaciones Exteriores de los ingresos por concepto de sanciones disciplinarias de índole económico

Doctora
ARAMINTA BELTRÁN URREGO
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D..C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154176, en la cual solicita crear una subcuenta para revelar las sanciones disciplinarias de índole económico, considerando que *"en la cuenta contable 147090 "otros Deudores" al cierre del 31 de diciembre de 2010 el saldo está representado por el registro de valores por concepto de sanciones disciplinarias, así como por un fallo de sentencia, cuyo saldo sobrepasa el 5% de la cuenta de "otros" de conformidad con lo establecido por el procedimiento contable. (...)"*, y esta situación fue objeto de hallazgo de la Contraloría General de la República en desarrollo de la Auditoría financiera y contable que se desarrolla para la vigencia 2010.

CONCLUSIÓN

Sobre el particular, me permito informarle los códigos contables a utilizar, toda vez que se evidencian problemas de registro:

Sanciones disciplinarias.

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Relaciones Exteriores carece de código rentístico de pago para reconocer el recaudo de los derechos derivados de las multas que ordenen administrativa o disciplinariamente, deben ser a favor de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional - DGCPTN.

Ahora, una vez estén en firme los actos administrativos, se reconoce el derecho en la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida la subcuenta 411004-Sanciones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de los recursos en las cuentas bancarias de la DGCPTN, se debita la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y se acredita la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Fallo de sentencia.

De acuerdo con el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, el derecho cierto en las demandas, arbitrajes y conciliaciones interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero, se reconoce con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública, 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.

CONCEPTO 20115-154024 del 16-06-11
 Este concepto reitera lo señalado en el concepto 201012-150113 del 15-01-11
 Este concepto quedó sin vigencia con el 201110-158739 del 20-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los recursos que recauda el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil por concepto de duplicados de las cédulas de ciudadanía y tarjetas de identidad a cargo de la Registraduría Nacional del Estado Civil.

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4815 Ajuste de jercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil de los recaudos de períodos anteriores

Doctora
 SONIA FAJARDO MEDINA
 Directora Financiera
 Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154024, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. Solicita reconsideración del concepto 201012-150113, con el fin de contabilizar directamente al ingreso corriente los recaudos efectuados por la prestación de servicios de documentación e identificación.
2. Conceptuar si el hecho de tener el saldo por valor de \$20.550.2 millones a 31 de diciembre en la cuenta 291090-OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO genera incertidumbre y afecta la razonabilidad de los estados contables. Esto teniendo en cuenta que las demás partidas observadas en la opinión de la Contraloría General de la República no son representativas con relación a la cuenta mencionada.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento del ingreso por tasas

El literal b) del artículo 3º de la Ley 1163 de 2007 por la cual se regulan las tasas por la prestación de servicios de la Registraduría Nacional del Estado Civil y se dictan otras disposiciones, respecto al sujeto activo de las mencionadas tasas establece que: *"El sujeto activo de las tasas será la Registraduría Nacional del Estado Civil, a través del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil en los términos de la Ley 96 del 21 de noviembre de 1985 y demás normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan"*

Mediante concepto emitido por la Oficina jurídica del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, se señaló que:

1. *"Que todo fondo por su naturaleza jurídica es un ente descentralizado.*
2. *Que una entidad descentralizada tiene objetivos concretos y en el caso sub examine es clara la función de percibir el valor de las multas impuestas a los jurados de votación, escrutadores y delegados del consejo Nacional Electoral y recaudar el valor requerido para la expedición de duplicados de cédulas y de tarjetas de identidad, y rectificación y renovación de dichos documentos.*
3. *Que el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil es titular de los ingresos, con base en lo preestablecido en el literal b) del artículo 3 de la Ley 1163 de 2007, según interpretación literal del citado precepto". (Subrayado fuera de texto)*

Señala en su comunicación, que: *"Por otra parte, la Registraduría Nacional del Estado Civil es la entidad llamada a responder por la elaboración de la cédula de ciudadanía, hecho que puede remontarse desde el año 1934, cuando en la Policía Nacional se designó a la Sección Electoral para encargarse de las funciones relacionadas con la cedulaación.*

Con base en facultades extraordinarias dadas por el Congreso al Presidente de la República, se expide la ley que autoriza la reestructuración de la Entidad. En desarrollo de esta Ley, el 6 de junio del año 2000 se dictan los Decretos 1010, 1011, 1012, 1013 y 1014 por medio de los cuales se determina la nueva situación de la Entidad en materia de estructura interna, planta de personal, nomenclatura y clasificación de los empleos, sistema de remuneración, carrera administrativa, funciones y requisitos de los cargos.

A continuación se presentan algunas de las funciones de la Registraduría Nacional del Estado Civil:

(...)

2. *Expedir y elaborar las cédulas de ciudadanía de los colombianos, en óptimas condiciones de seguridad, presentación y calidad y adoptar un sistema único de identificación a las solicitudes de Primera vez, duplicados y rectificaciones.*

(...)

Cabe resaltar, que el presupuesto de la Registraduría Nacional del Estado Civil es financiado con recursos de la Nación, mientras que el Fondo Rotatorio cuenta con recursos propios producto del recaudo por los diferentes hechos generadores mencionados en la Ley 1163 de 2007 y su presupuesto de gastos esta programado para apoyar a la Registraduría Nacional del Estado Civil en materia de adquisición de bienes y servicios, así como la ejecución de proyectos de inversión".

Mediante el concepto 201012-150113, del 12 de enero de 2011, dirigido a su Despacho, la Contaduría General de la Nación, concluyó que: *"(...) el reconocimiento contable de los ingresos provenientes de la expedición de los duplicados de las cédulas de ciudadanía y las tarjetas de identidad, debe realizarlo el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, en su calidad de titular de los ingresos, mediante un débito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 410101-Tasas, de la cuenta 4101-NO TRIBUTARIOS.*

Con el recaudo de los recursos, la entidad debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS".

2. Depuración contable

En reunión sostenida con el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, se señaló por parte de la entidad que los saldos que se encuentran reconocidos en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, corresponden a recaudos de períodos anteriores, de tasas por concepto de duplicados de cédulas de ciudadanía que no se reconocieron en el ingreso.

En materia contable, 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"*.

La dinámica de la cuenta establece que ésta se acredita por *"1- El valor de los ajustes por mayores valores causados"*.

CONCLUSIÓN

1. Reconocimiento del ingreso por tasas

Con base en las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta que el Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil es el titular de las tasas recibidas por concepto de solicitudes de duplicados de las cédulas de ciudadanía, y que dichos recursos no son utilizados para la producción de las mismas, dado que ese proceso se encuentra en cabeza de la Registraduría Nacional del Estado Civil, y es financiado con recursos del Presupuesto General de la Nación, este Despacho reitera lo señalado mediante el concepto 201012-150113, en la medida en que el recaudo de la tasa no constituye un ingreso recibido por anticipado para el Fondo Rotatorio, puesto que la obligación operativa del proceso se concentra en una entidad contable distinta.

Cabe anotar, que el registro contable de la causación y del recaudo de la tasa debe realizarse de forma separada y simultánea, en la medida en que la entidad conoce del ingreso con el pago de la persona solicitante del duplicado de la cédula de ciudadanía.

2. Depuración contable

Con el fin de que la información contable refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, la entidad debe retirar de sus estados contables los saldos reconocidos como pasivo; para lo cual, debe reconocer débito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 481554-Ingresos fiscales, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora, si el pasivo se reconoció en el período actual, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS

RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 410101-Tasas, de la cuenta 4101-NO TRIBUTARIOS.

De otro lado, el Contador General de la Nación no posee facultades legales ni constitucionales para manifestarse respecto la razonabilidad de los estados contables, por lo cual se abstiene de opinar acerca de los saldos reconocidos por la entidad en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

CONCEPTO 201110-158435 del 11-11-11			
Este concepto ratifica los conceptos 20103-141547 del 22-04-11 y 20105-142971 del 28-06-11			

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Relaciones Exteriores y de conformidad con la Ley 1212 de 2008 de los ingresos que recibe el Fondo Rotatorio del Ministerio por los distintos conceptos de que trata el Decreto 2567 de 2001

Doctora
ARAMINTA BELTRÁN URREGO
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158435, relacionado con el hallazgo presentado por la Contraloría General de la República en el informe final de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Modalidad Regular de la vigencia 2010, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que el hallazgo presentado por el Órgano de control, señala que:

"Hallazgo 1 Estados de Actividad Financiera Económica y Social (Sic)

*A 31 de diciembre de 2010, el Fondo Rotatorio del Ministerio de relaciones exteriores **no cumplió con la dinámica y descripción de la cuenta Servicios de Documentación e Identificación código 4360** del régimen de contabilidad pública para el registro de los ingresos propios de su cometido estatal, debido a que en el estado de actividad financiera económica y social (Sic) se registran estos ingresos en la cuenta 4110 "Ingresos Fiscales No Tributarios"; lo anterior, se sobrestima en \$94.277 millones la cuenta 4110 Ingresos Fiscales y subestima en igual cuantía la cuenta 4360 Ingresos por Servicios de documentación e Identificación, EN EL MISMO SENTIDO AFECTA LA INFORMACIÓN REPORTADA A LA Contaduría General de la Nación CGN al cierre de esta vigencia (Subrayado fuera de texto)*

(...)

El Fondo Rotatorio recauda mensualmente ingresos por la prestación de servicios por la venta de pasaportes, visas y apostillas entre otras, tanto en el ámbito Nacional como Internacional, montos que son transferidos por los consulados a la cuenta respectiva del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, dentro de los cinco días del mes siguiente a su recaudo y son registrados en la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, según conceptos de la Contaduría General de la Nación 20103-141547 y 20105-142971 del 22 de abril y 28 de junio de 2010 respectivamente".

Por lo anterior, solicita se revisen nuevamente los conceptos inicialmente enunciados con el fin de subsanar el hallazgo presentado por la Contraloría General de la República.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto a los ingresos que obtiene el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, el artículo 1º de la Ley 1212 de 2008, señala que: *"La presente ley regula las tasas que deben pagar los usuarios por la prestación de los servicios de expedición de pasaportes, visas, legalizaciones y apostilla, certificaciones, el ejercicio de las funciones notariales y de registro en el exterior, la expedición de tarjetas de registro consular y los trámites de nacionalidad, con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores. Lo anterior, sin perjuicio de los cobros que se deben realizar para otras entidades en virtud de la legislación vigente"*. (Subrayado fuera de texto)

Mediante el concepto 20103-141547, dirigido a su Despacho, la Contaduría General de la Nación señaló que: *"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".*

Así mismo, a través del concepto 20105-142971, dirigido al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, este Despacho señaló que: *"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".

Por su parte, el párrafo 274 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala 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 éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones*". (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 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 éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones*". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y de conformidad con la Ley 1212 de 2008, los ingresos que percibe el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, por los distintos conceptos de que trata el Decreto 2567 de 2001, corresponden a ingresos no tributarios, al ser definidos por la Ley como Tasas; en consecuencia deben reconocerse atendiendo la estructura del Catálogo General de Cuentas 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-NO TRIBUTARIOS, desagregando a nivel de auxiliares, a partir del séptimo dígito, los diferentes conceptos que conforman el derecho de cobro.

En ese sentido, este Despacho reitera lo señalado en los conceptos 20103-141547 y 20105-142971 de 2010.

1402- Aportes sobre la nómina

CONCEPTO 201110-158217 del 09-11-11	
Este concepto ratifico el concepto 200810- 120219 del 24-10-08	

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1402 Aportes sobre la nómina 4815 ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema		Reconocimiento de los ingresos establecidos por la Ley 21 de 1982 que corresponden a declaraciones de vigencias anteriores consignadas durante la vigencia

Doctora
MAGDA MERCEDES ARÉVALO R.
Coordinadora Grupo Contable
Ministerio de Educación Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 201110-158217, mediante la cual solicita aclaración sobre el concepto emitido bajo el número 200810-120219 relacionado con el registro en la subcuenta 481554-Ingresos fiscales, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, de los ingresos establecidos por la Ley 21 de 1982, que corresponden a declaraciones de vigencias anteriores consignadas durante la vigencia.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Ley 21 de 1982 en su Artículo 8º define: *"La nación, los departamentos, intendencias, comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios deberán, además del subsidio familiar y de los aportes para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), efectuar aportes para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales, Departamentales Intendencias, Comisariales, Distritales y Municipales."*

Así mismo, los artículos 9, 10 y 11 de la mencionada Ley 21 establecen:

"Artículo 9º: Los empleadores señalados en los artículos 7º y 8º de la presente ley, pagarán una suma equivalente al seis por ciento 6% del monto de sus respectivas nóminas, que se distribuirán en la forma dispuesta en los artículos siguientes.

Artículo 10º: Los pagos por concepto de los aportes anteriormente referidos se harán dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al que se satisface.

Artículo 11º: Los aportes hechos por la nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías las Comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los municipios, tendrán la siguiente destinación:

(...)

3º. El medio por ciento (1/2 %) para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos."

Respecto de la normativa contable, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de contabilidad pública de Devengo o Causación, en los siguientes términos: *"117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. (...)."*

El párrafo 265 del mismo texto normativo 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, (...)"* y el párrafo 272 señala que *"Los ingresos fiscales corresponden a ingresos tributarios y no tributarios, aportes sobre la nómina, y rentas parafiscales",* siendo que de conformidad con párrafo 275 los

aportes sobre la nómina *"son ingresos creados por disposiciones legales, que se originan en pagos obligatorios derivados de la relación laboral, de las entidades públicas y privadas."* (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:

4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA. *"Representa el valor de los ingresos públicos creados por disposiciones legales, que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de los entes públicos y privados."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1402-Aportes sobre la Nómina."

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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los aportes de que trata la Ley 21 de 1982 se liquidan con base en la nómina y se deben pagar dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente. En consecuencia, con base en el Principio de Devengo o Causación y con la liquidación presentada oportunamente, la entidad debe reconocer el correspondiente derecho, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

Ahora bien, teniendo como antecedente que las liquidaciones y pagos se presentan en vigencias posteriores a las cuales se genera la obligación de efectuar los aportes, con la presentación de tales liquidaciones, la entidad debe reconocer el correspondiente derecho, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES. Lo anterior, por tratarse de hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la presentación inoportuna de las liquidaciones, los cuales deben registrarse como ajustes de la vigencia.

En cualquiera de los casos, el recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

En virtud de lo anterior, este Despacho ratifica lo definido en el concepto 200810- 120219, en relación con el registro de los ingresos establecidos por la Ley 21 de 1982, que corresponden a declaraciones de vigencias anteriores consignadas durante la vigencia.

1407- Prestación de servicios

CONCEPTO 20115-154057 del 08-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1407 Prestación de servicios
		1.2	4808 Otros ingresos
		1.3	2401 Adquisición de bienes y servicios nacionales
	Subtema		Reconocimiento por parte de CORFECALI de los ingresos provenientes del convenio con el municipio de Cali, de los recursos del sector privado y de los gastos ocasionados para la organización y desarrollo de la feria de Cali

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5506 Cultura
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Cali del giro de los recursos a CORFECALI provenientes del convenio para la organización y desarrollo de la feria de Cali

Doctor
LEOBARDO AMU SIERRA
Gerente
Corporación de Eventos Ferias y Espectáculos de Cali-CORFECALI
Cali – Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154057, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los aportes del Municipio para la promoción y organización de la Feria de Cali y de los gastos que la Corporación realiza para su desarrollo.

Además, consulta el procedimiento contable para retirar del patrimonio el aporte inicial recibido del Municipio de Cali.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Municipio de Cali-Secretaría de Cultura y Turismo suscribe un convenio de cooperación interadministrativo con la Corporación de Eventos, Ferias y Espectáculos de Cali con el objeto de aunar esfuerzos y recursos económicos, técnicos y humanos con el fin de promocionar, organizar y desarrollar la Feria de Cali. El Municipio de Santiago de Cali- Secretaría de Cultura y Turismo realiza aportes para adelantar y llevar a cabo los procesos de subcontratación de agrupaciones y servicios conexos, requeridos para el desarrollo del convenio suscrito entre las partes cuando a ello haya lugar, efectuar los gastos de conformidad con lo que se convenga de común acuerdo entre las partes. Adelantar y llevar a cabo los procesos de contratación de bienes y servicios requeridos para

el desarrollo de este Convenio con cargo a los recursos aportados por el Municipio de Santiago de Cali – Secretaría de Cultura y Turismo de Santiago de Cali y efectuar los gastos requeridos de conformidad con lo aprobado por el Comité operativo y con sujeción a los reglamentos.

El aporte del Municipio de Santiago de Cali – Secretaría de Cultura y Turismo, es entregado una vez Corfecali presente informes de avance de ejecución y del informe de gestión y financiero, con certificación de cumplimiento expedida por el interventor del Convenio.

En cuanto a la normatividad contable pública la Norma Técnica relativa a los Ingresos señala: *"277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas. (...)."*

Al respecto el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS como: *"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 la subcuentas que integran la cuenta 1407-Prestación de servicios, según corresponda.

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."*

En relación con los gastos, la Norma Técnica señala en el 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."*

CONCLUSIÓN

Reconocimiento del Gasto:

Las contrataciones efectuadas para el desarrollo de las actividades de la feria generan unas obligaciones a la Corporación y originan el reconocimiento de un pasivo el cual debe registrarse como un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan según la naturaleza del gasto y un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuenta que será cancelada con los aportes recibidos para atender el objeto del convenio.

Reconocimiento del Ingreso

Como los aportes del Municipio son recibidos una vez ejecutados los gastos, según lo establecido en el respectivo convenio, estos constituyen un Ingreso ordinario para la Corporación, que deberán causarse mediante un débito en la subcuenta 140713-Organización de eventos, de la cuenta 1407-PRESTACION DE SERVICIOS con crédito a la subcuenta 439022-Organización de eventos, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Al recibir los recursos registrará un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a subcuenta 140713-Organización de eventos, de la cuenta 1407-PRESTACION DE SERVICIOS.

Cabe indicar, que el Municipio deberá registrar el gasto por los recursos girados en virtud de estos convenios de cooperación interadministrativos, afectando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5506-CULTURA.

Ahora bien, los recursos recibidos del sector privado para la organización y desarrollo de la feria, se reconocerán como donaciones en la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS.

De otra parte, en relación con el tratamiento contable para retirar del Patrimonio de la Corporación el aporte inicial recibido del Municipio, según lo expresado en el concepto 20114-153381, dirigido a esa entidad los aportes iniciales deben reconocerse en la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL en consecuencia no debe retirarse del Patrimonio, pero no son objeto de reporte como operación recíproca, toda vez que no corresponden a títulos que otorguen derechos patrimoniales al Municipio.

CONCEPTO 201111-159503 del 22-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1407 Prestación de servicios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de GRANABASTOS, de los ingresos que recibe de los arrendatarios en cumplimiento de la obligación contractual de pagar los gastos comunes correspondiente a los servicios

Doctor
ALEXIS RIVEIRA ACOSTA-MADIEDO
Gerente general
Gran Central de Abastos del Caribe S.A. - GRANABASTOS
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 201111 - 159503, mediante la cual solicita concepto sobre: ¿cuál debe ser el tratamiento contable del recobro pagado a las empresas prestadoras de servicios públicos a cargo de los arrendatarios, los cuales se liquidan de acuerdo con unos porcentajes determinados previamente y que dependen de la actividad económica de estos últimos?

Sobre el particular, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala los fundamentos contables que rigen la producción de la información contable, como son los principios de contabilidad, y al respecto señala:

8. Principios de Contabilidad Pública: "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)

Así mismo los párrafos 117 y 118 definen los principios de Devengo o Causación y de Asociación, en los siguientes términos:

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

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el artículo 772 del Código de Comercio, define la factura como: "Factura es un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio.

No podrá librarse factura alguna que no corresponda a bienes entregados real y materialmente o a servicios efectivamente prestados en virtud de un contrato verbal o escrito. (...)"

Así mismo, los datos y documentos recibidos vía correo electrónico de parte del contador de la entidad, para ampliar la información sobre el tema, en los cuales nos adjunta la parte del contrato correspondiente al pago del arrendamiento, contiene: "CUARTO: CANON: El ARRENDATARIO pagará como canon de arrendamiento la suma de (...) valor que no incluye el IVA (...). PARÁGRAFO: LOS ARRENDATARIOS deberán pagar los gastos comunes correspondientes a los servicios indivisibles que recibe de Granabastos tales como: Administración, vigilancia, limpieza, alumbrado, mantenimiento general: Estos servicios serán prorrateados entre la totalidad de los ARRENDATARIOS de locales y/o puestos (...)". Además, adjunta copia de una factura en la cual se puede evidenciar que incluye el canon de arrendamiento, los servicios públicos objeto de la consulta y el IVA del 10% sobre el arrendamiento.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, en cuanto al contenido del párrafo del contrato de arrendamiento citado, que consigna la obligación por parte de los arrendatarios de pagar los gastos comunes correspondientes a los servicios indivisibles que reciben de Granabastos y

teniendo en cuenta que la factura incluye la prestación de un servicio, se concluye que éste debe ser reconocido como ingreso por servicios prestados, con independencia del tratamiento tributario.

En este sentido, Granabastos debe reconocer el ingreso por los servicios facturados, registrando el valor a cobrar al arrendatario mediante un débito a la subcuenta 140790-Otros servicios, de la cuenta 1407-Prestación de servicios y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4390-Otros servicios. Además, si el valor de esta subcuenta supera el 5% del total de la cuenta, debe revelarse en las notas a los estados contables, la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento del contenido y origen de estos ingresos.

1409- Servicios de salud

CONCEPTO 20116-154755 del 18-07-11			
1	TÍTULO	1 2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1. 2.1	1409 Servicios de salud Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables/ Notas a los estados contables básicos
	Subtema		Reconocimiento como servicios conexos a la salud, de los servicios de ancianato y albergue prestados por la ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel

Doctora
YENNY LEIBY ROSERO ESPINOSA
Contadora
ESE Hospital Geriátrico y Ancianato San Miguel
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154755, en la cual solicita la apertura de códigos en las cuentas de deudores, por los conceptos de "servicios de albergue", y otros deudores por "servicios de albergue", los cuales constituyen la principal actividad de la institución, que consiste en brindar atención de albergue a la población de adultos mayores. Precisa la consulta, que los conceptos solicitados se vienen manejando dentro de la cuenta 1409- Servicios de salud, con lo cual la mencionada cuenta no está mostrando los conceptos reales de los servicios prestados, al presentar como servicios de salud, los valores de servicios de ancianato, que constituyen la actividad principal de la Institución.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Sobre el tema consultado, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en el numeral 9.3.1.5., que sobre las Notas a los estados contables básicos, señalan:

"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. (...)

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

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 del texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

En relación con la solicitud de apertura de códigos específicos en la Cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD, para el registro de los conceptos de "servicios de albergue", y "Otros deudores por servicios de albergue" prestados por la Institución, es de precisar que dentro de la estructura del Catálogo General de Cuentas, los servicios relacionados con ancianatos y albergues, están considerados como servicios conexos a la salud, los cuales son prestados por hospitales.

Por lo anterior en el caso consultado, la institución debe continuar registrando los conceptos solicitados en la misma subcuenta de la cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD, que han venido utilizando hasta ahora. Lo indicado en el caso particular es que tales conceptos se controlen a nivel auxiliar y a través de notas a los estados contables se explique la discriminación de la subcuenta de OTROS, dando la razón por la cual dicha subcuenta supera el 5% autorizado para la cuenta, situación que para la Institución consultante tiene plena justificación.

CONCEPTO 20117-156467 del 08-09-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1409 Servicios de salud
		1.2	1424 Recusos entregados en administración
		1.3	73 Servicios de salud
	Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Divina Misericordia del contrato de asociación con la Fundación Renal de Colombia teniendo en cuenta la constitución de un encargo fiduciario para el recaudo de los recursos

Doctor
JAIME ACOSTA NÚÑEZ
Agente Interventor
ESE Hospital Divina Misericordia
Magangue - Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156467, en la cual informa que "*En Diciembre de 2010, se propició la entrada del Operador Fundación Renal de Colombia a nuestra entidad, mediante un acuerdo interadministrativo como Operador Externo encargado de la Prestación de Servicios de Salud, en este Convenio en su cláusula cuarta se estipuló que las partes constituirían un encargo fiduciario de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 1226 del C Cio, y el artículo 6 de la ley 45 de 1990. Dentro de las estipulaciones del encargo fiduciario se determinó que cuando se depositaran los recursos, automáticamente estos se debían repartir en forma porcentual, considerando para la ESE Hospital la Divina Misericordia un 8.5% y el restante 91.5% para la Fundación en mención, del total de la facturación.*

Por lo anterior el Departamento de Contabilidad de la ESE Hospital la Divina Misericordia, sólo viene registrando el 8.5% como Ingresos, dejando diferencias considerables con respecto al tratamiento del registro total que el Departamento de Cartera realiza, pues éste último dada la Titularidad de las Contrataciones que se acreditan a nombre de la ESE, registra el Valor Total de la Facturación, sumando al 8.5% de la ESE, el 91.5% de la Fundación Renal de Colombia.

Tras las consideraciones mencionadas, me permito solicitarle comedidamente, nos suministre las pautas necesarias en cuanto al tratamiento contable inherente al proceso descrito, y que en síntesis se resume así:

¿Cómo debemos registrar Contablemente el 91.5% de la Facturación que le corresponde a la Fundación Renal de Colombia, por cuanto el 100% de la facturación se registra a nombre de la ESE Hospital la Divina Misericordia, y sin embargo del recaudo total solo se recibirá la participación porcentual del 8.5%?"

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del contrato de asociación celebrado entre La ESE HOSPITAL LA DIVINA MISERICORDIA Y LA FUNDACIÓN RENAL DE COLOMBIA, señala en su objeto: *"Prestar en forma integral e idónea los servicios de salud hospitalarios, de urgencias y quirúrgicos de baja, mediana y alta complejidad, a la población residente habitual en los municipios de los Zodes Mojana de acuerdo a la siguiente descripción: A. Servicios ambulatorios: consulta especializada (programada según demanda), consulta nutricional, terapia física y respiratoria (...) Población a atender, y demás servicios que de acuerdo a estudios de factibilidad se decidan por las partes contratantes prestar en la institución. (...) Lugar de prestación de servicios: En las instalaciones del Hospital Ubicadas en el Municipio de Magangue-Bolívar."*

La cláusula segunda señala: *"ALCANCE DEL OBJETO. El contratista, en forma independiente, obrando con plena autonomía administrativa, técnica, y financiera, se obligará a favor de la E.S.E. Hospital la Divina Misericordia del municipio de Magangue Bolívar a realizar la operación de la prestación de todos los servicios de salud incluyendo todas las actividades administrativas, de apoyo, logística, financieras, de inversión y asistenciales, en forma oportuna y eficiente, en las instalaciones y con los equipos que ésta le suministre cumpliendo con el sistema único de habilitación y/o con los que el Contratista se obligue a aportar para cumplir con los objetivos del Contrato de Operación.(...)"*(Subrayado fuera de texto)

La cláusula tercera del contrato indica que: *"VALOR. El valor inicial del presente contrato es la suma de SETECIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$750.000.000.00), los cuales se incrementaran anualmente durante todo el plazo del vigencia del (sic) mismo, y de acuerdo a la estructura financiera del contrato el valor final se estima en CIENTO TREINTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS (\$135.000.000.000.00). Este valor cual incluye todos los costos que se causen por la prestación integral del servicio de salud en los niveles de complejidad que se ha establecido para cubrir a la población pobre no asegurada (...)"*(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte la cláusula cuarta establece, con respecto a la Forma de pago lo siguiente: *"Una vez iniciada la ejecución del objeto contractual, El encargo fiduciario, que se constituirá para efectuar los pagos que se generen del cumplimiento del objeto contractual, pagará al contratista de acuerdo con la carta de instrucciones que se suscriba entre las partes, esto es, entre la ESE Hospital la Divina Misericordia de Magangue y Fundación Renal de Colombia. Parágrafo. DEL ENCARGO FIDUCIARIO. Las partes del presente contrato, constituirán un ENCARGO FIDUCIARIO de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 1226 del C Cio, y el artículo 6 de la ley 45 de 1990, cuya finalidad es garantizar las obligaciones que adquieren las partes con la suscripción del presente contrato. La entidad fiduciaria deberá atender las instrucciones que se le impartan. Dentro de las estipulaciones del encargo deberá determinarse que una vez se depositen los recursos dinerarios, automáticamente reparta en forma porcentual la participación. Que para la ESE HOSPITAL la Divina Misericordia, es ocho punto cinco por ciento (8.5%) mensual."*

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.

Ahora, en cuanto a la normativa contable, la Norma Técnica de Contabilidad Pública de Deudores, contenida en el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *"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-CGC, describe la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, como aquella 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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4312-Servicios de Salud." Así mismo el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD se describe: "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."

Por otra parte, el párrafo 265 del Plan General de Contabilidad Pública señala con respecto a los ingresos 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los registros contables originados en la realización de los 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.

Reconocimiento de los ingresos por servicios de salud-Facturación

El Hospital la Divina Misericordia debe reflejar en su contabilidad la totalidad de los ingresos, costos y gastos originados en la prestación de servicios de salud, considerando que es la entidad responsable de la prestación de los mismos, no obstante que haya contratado como operador a la Fundación Renal de Colombia. En ese sentido, la ESE Hospital deberá reconocer un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD, y un crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Reconocimiento de costos por servicios de salud.

Con respecto a los costos, los cuales se causan por la prestación integral del servicio de salud en los niveles de complejidad que se ha establecido para cubrir la población pobre no asegurada, el Hospital deberá reconocer el 91.5% que se le gira a la Fundación Renal de Colombia, con un débito en la subcuenta y cuentas del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y con un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

Reconocimiento del recaudo de los recursos en el Encargo Fiduciario por la prestación del servicio (facturación) y cancelación de la cuenta por cobrar.

De acuerdo a lo estipulado en la cláusula cuarta del contrato, se establece que se constituirá un Encargo Fiduciario cuya finalidad es recaudar los recursos provenientes de la facturación, así como la distribución en forma porcentual de participación de estos recaudos.

En ese sentido, el Hospital deberá reconocer el recaudo con un débito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y disminuir la cuenta 1409- SERVICIOS DE SALUD .

Cuando el Encargo Fiduciario gire el 91.5% a la Unidad Renal.

Una vez la Fiducia gire la parte correspondiente a la Fundación Renal de Colombia, el Hospital deberá disminuir su cuenta por pagar mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS por el valor correspondiente al 91.5%, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Reconocimiento del 8.5% girado al Hospital por parte de la Fiducia

Una vez la Sociedad Fiduciaria distribuya y gire a la respectiva cuenta del Hospital lo correspondiente al 8.5% de lo recaudado de los ingresos por prestación de servicios de salud, el Hospital reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 201110-158777 del 29-11-11

Este concepto fue complementado con el concepto 201112-159656 del 28-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1409	Servicios de salud
		1.2	1475	Deudas de difícil recaudo
		1.3	1480	Provisión para deudores
		1.4	5808	Otros gastos ordinarios
		1.5	4808	Otros ingresos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento contable por parte de las Empresas Sociales del Estado, de la venta de cartera al descuento a la Central de Inversiones S.A.- CISA	

Doctora
PAOLA GÓMEZ CAMPOS
Vicepresidente de Gestión de Activos Públicos
Central de Inversiones S.A. – CISA S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158777, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"Central de Inversiones S.A – dentro de su objeto social como colector de los activos improductivos del Estado tiene a su cargo la compra de carteras al descuento conforme a lo establecido en el Decreto 4444 del 25 de noviembre de 2008 a entidades públicas del orden nacional y territorial.*

Estamos haciendo gestiones comerciales para la compra de cartera vencida de las E.S.E.s (Empresas Sociales del Estado), de acuerdo con la Circular 49 del 13 de septiembre de 2011 expedida por el Ministerio de la Protección Social (...) En esta se faculta a dichas entidades para disponer de los mecanismos como las operaciones de venta y administración de cartera con Central de Inversiones S.A "CISA".

Algunas de estas entidades nos preguntan lo siguiente: "¿Cómo deberían registrar el valor de la venta de la cartera contablemente y cómo se reflejaría en los estados financieros?"; esto teniendo en cuenta que se trata de la venta de cartera al descuento; el valor calculado por CISA dentro de su modelo de valoración (aprobado por su Junta Directiva y el Gobierno Nacional, Ley 1450 Art. 238 del PND), será siempre inferior al saldo a capital de dichas obligaciones.

A manera de ilustración, suponga usted que una "ESE hospital de XXX" nos transfiere una cartera por valor de \$1000 (mil pesos) de saldo a capital y el modelo de valoración de CISA arroja un valor de compra por el 50%, es decir \$500 (quinientos pesos); en este caso, ¿cómo debería efectuar la entidad vendedora dicha contabilización?"

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Párrafo 119 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala respecto al 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 párrafo 152 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, expresa que: *"Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros"*. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 154 del mismo instrumento normativo, 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)

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"*.

Así mismo, el mismo instrumento normativo, expresa que la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS: *"Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas"*.

Dentro de esta cuenta, está incluida la subcuenta 580801-Perdida en venta de activos.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las Empresas Sociales del Estado que vendan su cartera al descuento, deben retirar los saldos contables existentes asociados a dicha cartera, esto es el saldo de capital, los valores reclasificados como cuentas de difícil recaudo y las provisiones constituidas sobre dicha cartera.

En ese sentido, con la venta de la cartera, las Empresas Sociales del Estado deben reconocer un crédito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y en la subcuenta 147511-Servicios de salud, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, y un débito en la subcuenta 148014-Servicios de salud, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR). En caso de persistir una diferencia, ésta se reconoce mediante un debito en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, o un crédito en la subcuenta 480805-Utilidad en la venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, según corresponda.

1413- Transferencias por cobrar

CONCEPTO 20118-156767 del 21-09-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1413 Transferencias por cobrar
		1.2	2480 Administración y prestación de servicios de salud
		1.3	5502 Salud
	Subtema		Reconocimiento por parte de las entidades territoriales de los recursos que gira el Ministerio de Protección Social directamente a EPS's e IPS's para el régimen subsidiado, en cumplimiento del Decreto 971 de 2011

Doctor
JHON ANDRÉS CERÓN
Contador Municipio
Colón -Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-156767, en la cual consulta el registro contable por parte de las entidades territoriales, de los giros directos de los recursos del Régimen Subsidiado que hace el Ministerio de la Protección Social a las EPS, de acuerdo a lo establecido en el Decreto 971 de marzo 31 de 2011.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Los artículos 1, 8 y 12 del Decreto 971 de 2011, por medio del cual se define el instrumento a través del cual el Ministerio de la Protección Social girará los recursos del Régimen Subsidiado a las Entidades Promotoras de Salud, se establecen medidas para agilizar el flujo de recursos entre EPS e Instituciones Prestadoras de Salud, señala:

"ARTICULO 1º. OBJETO. El presente decreto tiene por objeto definir el instrumento jurídico y técnico para efectuar el giro directo a las EPS e IPS de los recursos que financian y cofinancian el Régimen Subsidiado y para el seguimiento y control del aseguramiento de los afiliados a dicho régimen. (...)

ARTICULO 8º. GIRO DIRECTO DE LOS RECURSOS INCORPORADOS EN EL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN Y DEL FOSYGA DESTINADOS AL REGIMEN SUBSIDIADO. Con base en la "Liquidación Mensual de Afiliados", el Ministerio de Protección Social girará a las cuentas maestras de las EPS, en nombre de las entidades territoriales, de acuerdo con la proporción que corresponda, los recursos del Sistema General de Participaciones en su componente de subsidios a la demanda y los demás incorporados en el Presupuesto General de la Nación y autorizará al administrador fiduciario el giro de los recursos del FOSYGA, previo descuento de los montos reportados por la Cuenta de Alto Costo.(...)

ARTICULO 12º- GIRO DIRECTO DE LOS RECURSOS DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO A LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE SALUD. El Ministerio de la Protección Social definirá un plan para la implementación progresiva del giro directo a los prestadores de servicios de salud de naturaleza pública y privada. Para el diseño del plan, se adelantará una prueba piloto."

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."

Ahora, en lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 152, 153 y 157 del Marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señalan con respecto a los deudores lo siguiente:

"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. (...)

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

Por otra parte con respecto a los Ingresos y gastos los párrafos 265, 269 y 282 del mismo texto normativo establecen:

"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. (...)

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.

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)." (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas-CGC, describe la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, como aquella que: "Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias." Así mismo el grupo 44-TRANSFERENCIAS se describe: "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."

Por otra parte, la cuenta 2480-Administración y prestación de servicios de salud describe: *"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

De acuerdo a las consideraciones anteriores y teniendo en cuenta lo definido en el Decreto 971 de marzo 31 de 2011, por medio del cual se define el instrumento a través del cual el Ministerio de la Protección Social girará los recursos del Régimen Subsidiado a las entidades promotoras de salud, las entidades territoriales deben atender el siguiente procedimiento:

1. RECONOCIMIENTO DE LA TRANSFERENCIA

Las entidades territoriales deberán reconocer el derecho que está conformado por los recursos que la Nación transfiere por el sistema general de participaciones con destinación específica para salud, mediante un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de las cuentas 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

2. RECONOCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CON LA EPS.

De conformidad con los principios de Registro y Devengo o Causación, 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 la entidad territorial deberá reconocer la obligación de los contratos realizados con las empresas promotoras de salud, debitando la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD y como contrapartida un crédito a la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

3. GIRO DE LOS RECURSOS A LAS EPS POR PARTE DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

Considerando que no habrá flujo de efectivo en las cuentas bancarias de los municipios, en el momento en que se informe que los recursos fueron girados directamente a las Entidades Promotoras de Salud, deberán cancelar el derecho contra la obligación constituida. En ese sentido, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO 201111-159270 del 19-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1413 Transferencias por cobrar
		1.2	2403 Transferencias por pagar
	Subtema		Tratamiento contable de los recursos para gastos de funcionamiento, recibidos de los entes territoriales que forman parte del proyecto de transporte público masivo Metroplús S.A.

Doctora
MARTHA CECILIA JARAMILLO M.
Contadora
METROPLÚS S.A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159270, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los recursos para gastos de funcionamiento, recibidos de los entes territoriales que forman parte del proyecto de transporte público masivo Metroplús S.A.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El texto del documento Conpes 3307 de septiembre 6 de 2004, señala los términos para la participación de la Nación en el Proyecto de transporte público para el Valle de Aburrá, en cumplimiento de los requerimientos de la Ley 310 de 1996 y en relación con los aportes para gastos de funcionamiento, indica: "*Además de los aportes presentados en el Cuadro 4, los costos de operación del ente gestor, los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos estarán, en su totalidad, a cargo de los Municipios del Valle de Aburrá involucrados en el proyecto.*" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la normatividad contable pública, en lo relacionado con el Principio contable de la Medición, señala: "*Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, (...)*"

Así mismo, la Norma Técnica relativa a los Ingresos en el párrafo 269 del Plan General de Contabilidad Pública, indica: "*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 Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas: 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, dispone: "*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.”

Por su parte, 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.

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.”

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar:

CONCLUSIÓN

En atención a la regulación aplicable al sistema de transporte público masivo Metroplús, las erogaciones necesarias para la operación del ente gestor están a cargo de los Municipios del Valle de Aburrá involucrados en el proyecto, de tal manera que atendiendo a la clasificación del Catálogo General de Cuentas, estas erogaciones deben considerarse como Transferencias para gastos de funcionamiento, que en el caso de la entidad territorial deberá reconocerlas debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual será cancelada al momento del desembolso de los recursos.

De otra parte, el ente gestor deberá reconocer el ingreso mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con la recepción de los recursos cancelará la cuenta por cobrar. Es del caso señalar que el ente gestor registrará el ingreso cuando conozca el valor por el cual el ente territorial ha expedido el acto administrativo reconociendo la obligación.

Ahora bien, en cuanto al cobro del IVA es pertinente señalar que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre los temas fiscales.

1420- Avances y anticipos entregados

CONCEPTO 20113-152393 del 19-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
		1.2	1705 Bienes de uso público en servicio
		1.3	5211 Generales
		1.4	5801 Intereses
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Neiva del contrato de obra para el mantenimiento y rehabilitación de la malla vial urbana

Señora
RAQUEL CAICEDO CORDOBA
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152393, en la cual solicita ilustración respecto del registro contable y presupuestal del contrato de obra pública N° 1077-de 2009, suscrito por la Alcaldía de Neiva, para la realización del mantenimiento y rehabilitación de la malla vial urbana del municipio, de acuerdo con los términos del contrato adjunto a la solicitud.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

A efectos de definir el tratamiento contable a realizar por parte del Municipio de Neiva, respecto del contrato N° 1077 de 2009 suscrito entre la Alcaldía del citado municipio y el Consorcio MULTILAGO NEIVA, el 29 de diciembre de 2009, es importante tomar en consideración entre otros los siguientes aspectos:

1. El artículo 354 de la Constitución Política establece que *"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, (...)".*

2. Respecto del contrato de obra, el estatuto de contratación estatal, contempla:

"Contrato de Obra. Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago".

3. En relación con el tratamiento contable del contrato de obra N°1077 de 2009 en análisis, es de atender lo allí establecido, respecto de:

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO: El contratista se compromete para con el Municipio de Neiva a la ejecución del contrato de obra para realizar el mejoramiento y rehabilitación de la malla vial urbana del municipio de Neiva- departamento del Huila.(...)

CLÁUSULA TERCERA. PLAZO: VIGENCIA.- El presente contrato estará vigente por el término de treinta (30) meses, contados a partir de la suscripción del presente contrato. EJECUCIÓN: EL CONTRATISTA se obliga a ejecutar la totalidad de las obras en un plazo de veinte (20) meses, contados a partir de la fecha de suscripción del Acta de Iniciación de los trabajos, una vez constituida y aprobada la garantía única que incluya los amparos previstos en este contrato.

CLÁUSULA CUARTA. VALOR DEL CONTRATO. Para todos los efectos legales y fiscales, el valor del presente contrato se fija en la suma de (...) (\$28.769.422.760.00) conforme a la propuesta presentada por el Contratista, (...)

CLÁUSULA QUINTA: FORMA DE PAGO: El municipio de Neiva pagará al contratista así: A partir de la vigencia del año 2010 y hasta el año 2019, el Municipio de Neiva dispondrá de los siguientes recursos para el pago del presente contrato, así: a) La suma de (...) durante la vigencia fiscal 2010; b) La suma de (...) durante la vigencia fiscal de 2011; c) La suma de (...) durante las vigencias fiscales 2012 a 2018, y la suma de (...) durante la vigencia fiscal de 2019; para un valor total de (...), de acuerdo a la oferta presentada. Los anteriores valores serán girados de manera proporcional e igual en los meses de marzo, agosto, y noviembre de cada anualidad, (...)

CLÁUSULA DECIMA TERCERA: OBLIGACIONES ESPECIALES DEL CONTRATISTA: Se obliga con el Municipio especialmente a: 1) Diseño y construcción de vías en pavimento flexible, pavimento rígido, viaductos, intercambiadores viales y construcción de andenes personales; incluye todas las obras complementarias. 2) Garantizar la calidad de los materiales utilizados en la obra, según NORMAS INVIAS vigentes (...)

CLÁUSULA DECIMA CUARTA-. DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: Además de las obligaciones usuales en este tipo de Contratos, el Municipio tendrá las siguientes: (...) c) Pagar al contratista el valor pactado con sujeción al Plan Anual Mensualizado PAC cumpliendo los requisitos exigidos por la Administración " (Subrayado fuera del texto)

4. En lo relacionado con el tratamiento contable del contrato en análisis, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, así:

-Características cualitativas de la información contable pública:

"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 ya la verificabilidad. (...)"

- Principios de contabilidad 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, (...). 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.*(...)" (Subrayado fuera del texto)

- Por su parte, las 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. (...)"(Subrayado fuera del texto)"

176. *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 (...) y son de dominio de la entidad contable pública. (...).*

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.*" (Subrayado fuera del texto)

- Las Normas técnicas relativas a los Pasivos, contemplan:

"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 del texto)

- Las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en relación con los Gastos, contemplan:

"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. (...)"

"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. (...)" (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, es de atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

- La cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: se describe como: *"Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios.(...)"* (Subrayado fuera del texto)

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

-La cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO se describe 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, (...)".

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: *"El valor de la rehabilitación o mejoramiento".*

El mismo Catálogo General de Cuentas, en el grupo 52-DE OPERACIÓN señala: *"(...) 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".*

- Por su parte, la cuenta 5211- GENERALES, contempla: *"Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública."*

Así mismo, la cuenta 5801-INTERESES, en su descripción expresa: *"Representa el valor de los gastos por intereses originados en la obtención de recursos necesarios para el financiamiento de las actividades u operaciones de la entidad contable pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas del pasivo que registren la obligación por concepto de intereses."

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, y atendiendo a lo dispuesto en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, nos permitimos indicar al solicitante que la respuesta al tema consultado, se enfoca desde el ámbito de competencia de la Contaduría General de la Nación, el cual se encuentra circunscrito a asuntos de regulación e interpretación de normas contables públicas, consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, en razón de lo cual, los temas

relacionados con el manejo presupuestal y tributario de los contratos, no se encuentran dentro del ámbito de nuestra competencia.

Ahora bien, en lo relacionado con el tratamiento contable de las transacciones que se originan en desarrollo del Contrato de obra pública N° 1077 de 2009, que tiene por objeto realizar el mejoramiento y rehabilitación de la malla vial urbana del Municipio de Neiva, se debe tener en cuenta lo siguiente:

En primer lugar, las normas técnicas de contabilidad pública relativas a los activos, establecen que los desembolsos para el mejoramiento y la rehabilitación de las redes terrestres se reconocen como un mayor valor de tales bienes, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil, la capacidad productiva y la eficiencia operativa del bien. En este orden de ideas, en los trabajos objeto del contrato analizado, es necesario que la entidad defina técnicamente las características de la rehabilitación y mejoramiento de la malla vial urbana realizada, a fin de precisar si corresponde a una repavimentación que cumple con las condiciones para que considerar dichos trabajos como un mayor valor del activo, ya que de no ser así, se deben reconocer como un gasto.

De otra parte, teniendo en cuenta que en el citado contrato, el plazo de ejecución de la obra quedó pactado en 30 meses, y el plazo de los pagos fue pactado en diez años, de forma que el municipio continua realizando pagos inherentes al contrato durante los 7 años siguientes a la finalización y recibo de las obras, siendo que la cláusula segunda del contrato, que detalla el presupuesto de obra, contempla un rubro por valor de intereses sobre saldos, es de observar que en la práctica tal situación constituye una financiación concedida por el contratista, que debe quedar reflejada en la contabilidad, atendiendo a la realidad de los términos contractuales, en cumplimiento de lo dispuesto en materia de características cualitativas de la Información contable pública, y de los principios de contabilidad pública, consignados en el Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con lo anterior, el registro de las transacciones derivadas del contrato, debe atender a los siguientes puntos:

1. Registro de los desembolsos de las cuotas programadas en el Contrato.

Teniendo en cuenta que el mencionado contrato contempla que el municipio de Neiva debe realizar desembolsos por la ejecución de las obras, en cuotas proporcionales en los meses de marzo, agosto y noviembre de cada año, durante el período comprendido entre 2010 a 2019, se podría presentar que los pagos de las primeras cuotas programadas, sean canceladas antes del recibo de los trabajos realizados por el contratista, ante lo cual los desembolsos iniciales tendrían el carácter de avance o anticipo, los cuales quedarían sujetos a posterior legalización. El desembolso de las cuotas a título de anticipo, se registran mediante un débito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el desembolso de las cuotas que no se hace a título de anticipo, sino que corresponden a obras recibidas efectivamente, se deben registrar como menor valor del pasivo causado a favor del contratista, en el momento del correspondiente recibo, tal como se consigna en el numeral siguiente.

2. Reconocimiento de la ejecución de las obras contratadas.

a) El recibo parcial o total de las obras ejecutadas por el contratista, se reconoce con base en las respectivas actas de entrega, como un mayor valor de la carretera, siempre y cuando dichos trabajos cumplan con las características requeridas a este efecto. El registro contable se realiza mediante un débito a la subcuenta 171001-Red terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito a la respectiva subcuenta, de la Cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en lo que corresponda a valores pendientes de legalización, o en la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, en la cual se irá causando el pasivo a favor del contratista por los valores de los trabajos recibidos que se encuentran pendientes de pago, causación que no incluye los intereses de financiación que genera el contrato, componente financiero que tiene un tratamiento contable diferenciado, según se explica en el numeral 3.

b) En el caso de que el valor de las obras recibidas por el municipio correspondan a trabajos de mantenimiento que no cumplen con las características requeridas para ser consideradas como un mayor valor de las vías, estos valores deben reconocerse como un gasto del período, mediante un débito en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

3. Registro de los intereses de financiación ocasionados en el contrato.

Teniendo en cuenta que las cuotas a pagar como contraprestación del contrato, incluyen un componente de intereses de financiación, éste debe ser registrado en forma separada en la causación de cada cuota, de forma que los intereses de las cuotas canceladas durante la ejecución de las obras, se deben causar como un mayor valor de las obras, tal como se indica en el numeral 2 precedente, mientras que los intereses generados por las cuotas pagadas con posterioridad a la ejecución de las obras cuando el bien se encuentre en condiciones de utilización, constituyen un gasto de financiación, que debe ser causado en el respectivo trimestre, mediante un débito a la subcuenta 580110- Adquisición de bienes y servicios de la cuenta 5801- INTERESES, y un crédito a la correspondiente cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, que recoge el valor total adeudado al contratista tanto por el valor principal como por los intereses, pasivo se va disminuyendo con el pago de las cuotas durante el plazo pactado.

Es de precisar, que los anteriores registros relativos tanto a las ejecuciones de la obra, como a los pagos programados como contraprestación del contrato analizado, requieren de un estricto seguimiento y control por parte del municipio, de forma que la contabilidad refleje la realidad de los hechos económicos subyacentes a los términos contractuales, en cumplimiento de lo establecido tanto en el marco conceptual, como en el catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20119-157877 del 19-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de avances de vigencias anteriores sin legalizar

Doctora
LUZ AÍDA LARA BAHAMÓN

Directora Financiera
Grupo de Contabilidad
Secretaría de Hacienda
Alcaldía de Ibagué
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157877 en la cual nos informa que el ente de control en el desarrollo de su proceso de auditoría ha establecido como hallazgo que la administración municipal presenta una cantidad de avances de vigencias anteriores sin legalizar, presentando incertidumbre en las cuentas del balance general. No obstante, respecto a este hallazgo el municipio considera que los anticipos corresponden a derechos ciertos que cuentan con los soportes para obtener su cobro, que se han efectuado los respectivos controles a los responsables de entregar los recursos para la obtención de los respectivos bienes y servicios y que no existe una norma contable que establezca que por su antigüedad (dos o tres vigencias) los registros contables de los anticipos pierdan su razonabilidad.

Por lo anterior, solicita concepto sobre la situación presentada, dado que la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, siempre tendrá saldo contable hasta tanto no se liquiden y se legalicen los respectivos contratos.

CONSIDERACIONES

El párrafo 152 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con Deudores, señala: "(...) 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 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".

Así mismo, la dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "1- 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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que con independencia de que los recursos hayan sido entregados en vigencias anteriores, el saldo de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS debe mantenerse reconocido en la contabilidad de la entidad contable pública, hasta tanto el contratista cumpla con su obligación contractual mediante la entrega de los bienes o la

prestación de los servicios pactados; o efectúe la devolución de los recursos, si de acuerdo con lo establecido en el contrato hay lugar a ello.

No obstante, si el contratista no ha cumplido con su obligación contractual, la entidad deberá adelantar las respectivas actuaciones administrativas y legales que le permitan el logro de la ejecución del objeto del contrato o el reintegro de los recursos.

CONCEPTO 201111-159417 del 09-12-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos
		1.2	1510 Mercancías en existencia
		1.3	1406 Venta de bienes
		1.4	6210 Bienes comercializados
1	Subtema		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Tolima de los recursos que recibe del Fondo Nacional de Estupefacientes, compra de medicamentos de control social y su posterior distribución, venta, dispensación y uso, de acuerdo con la Resolución 1479 de 2006 del Ministerio de Protección Social.

Doctor
JAVIER GONZÁLEZ MOSQUERA
Director
Dirección Financiera de Contabilidad
Secretaría de Hacienda Departamental
Gobernación del Tolima
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159417, mediante la cual informa que atendiendo lo dispuesto por el artículo 2° de la Resolución 1479 de 2006 del Ministerio de la Protección Social, el Departamento del Tolima a través del Decreto 1145 de 2009 creó el Fondo Rotario de Estupefacientes adscrito a la Secretaría de Salud del Departamento, y le asignó la facultad de controlar la distribución, venta, dispensación y uso de medicamentos de control social, convirtiéndose el Departamento en el único intermediador directo por mandato legal entre el Fondo Nacional de Estupefacientes y las droguerías como punto de ventas a disposición del consumidor final.

Así mismo, informa que la Administración Departamental en el procedimiento implementado establece que el ingreso se contabiliza en la subcuenta 431262-Apoyo terapéutico-Farmacia e insumos hospitalarios, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Por lo anterior, consulta si el procedimiento contable para reconocer el ingreso es apropiado o debe realizar la reclasificación a otra cuenta del ingreso.

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 1º, 2º y 7º de la Resolución 1479 de 2006 *"por la cual se expiden normas para la creación y funcionamiento de los fondos rotatorios de estupefacientes, de las secretarías, institutos o direcciones departamentales de salud y demás disposiciones sobre sustancias sometidas a fiscalización y productos que las contienen"*, establecen:

"Artículo 1º. *En cada secretaría, instituto o dirección departamental de salud, habrá un Fondo Rotatorio de Estupefacientes encargado del manejo de los medicamentos sometidos a fiscalización y aquellos que son monopolio del Estado.*

Artículo 2º. *Los Fondos Rotatorios de Estupefacientes deberán crearse y constituirse mediante acto administrativo suscrito por el gobernador del departamento.*

(...)

Artículo 7. *Los ingresos del Fondo Rotatorio de Estupefacientes están constituidos además de los recursos que les pueda girar la UAE, Fondo Nacional de Estupefacientes y las secretarías, institutos o direcciones departamentales de salud, por la venta de medicamentos de control especial monopolio del Estado, rendimiento de su capital, venta del Recetario Oficial, cobro de inscripciones sobre venta y distribución de medicamentos sometidos a fiscalización y monopolio del Estado, por las multas, infracciones y sanciones que impongan".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo del artículo 74 de la Resolución 1478 de 2006, en lo relacionado con la distribución, venta y uso de medicamentos monopolio del Estado, señala que *"En los departamentos si amerita el caso, se podrá autorizar la dispensación de los medicamentos monopolio del Estado, previo el envío a la UAE, Fondo Nacional de Estupefacientes para su aprobación de un oficio suscrito por el señor Gobernador justificando y solicitando la autorización para suscribir un convenio con un tercero, con el fin de que se tenga disponibilidad de los medicamentos monopolio del Estado"*.

Respecto de la normatividad contable, el párrafo 62 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, 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, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 104 del PGCP en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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)

Subsecuentemente, la norma contable en el párrafo 271, señala 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. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

También, el párrafo 158 del mismo instrumento normativo en relación con 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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas - CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, 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"*; 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: *"el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento"*; y la 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"*.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Registro del anticipo entregado con la legalización del contrato interadministrativo de suministro.

Con los valores entregados por concepto de anticipo al Fondo Nacional de Estupefacientes para el suministro de medicamentos de control especial, el Fondo Rotatorio de Estupefacientes Departamental registra un débito en la subcuenta 142003-Anticipo sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Recibo de los medicamentos en el Fondo Rotatorio de Estupefacientes Departamental.

Con el recibo de los medicamentos el Fondo Rotatorio debita la subcuenta 151060-Medicamentos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y acredita la subcuenta 142003-Anticipo sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS y si el valor de la adquisición es mayor al anticipo entregado, se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Entrega de los medicamentos a las farmacias.

Por el valor de la venta debe debitar la subcuenta 140606-Bienes comercializados, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, o la subcuenta 291007-ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDO POR ANTICIPADO, en caso de que hubiere recibido el pago de los medicamentos por anticipado, y acreditar la subcuenta 421060-Medicamentos, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, y simultáneamente se debita la subcuenta 621023-Medicamentos, de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, y se acredita la subcuenta 151060-Medicamentos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Asimismo, la entidad debe adelantar un análisis de los registros efectuados y realizar los ajustes a que haya lugar, toda vez que los realizados por el Fondo Rotatorio difieren del establecido en este concepto.

CONCEPTO 201111-159300 del 05-12-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos
		1.2	1640 Edificaciones
		1.3	2401 Adquisición de bienes y servicios nacionales
	Subtema		Reconocimiento por parte de Comisión de Regulación de Comunicaciones de la adquisición de la nueva sede con abono inicial en el 2011 y saldo por pagar en el 2012

Doctora
VANESSA DONOSO MEJÍA
Comisión de Regulación de Comunicaciones
Dirección de Regulación de Comunicaciones
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159300, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"La Comisión de Regulación de Comunicaciones firmó la promesa de compra-venta de su nueva sede, en consecuencia se acordó realizar una transferencia inicial por un valor de \$3.790.100.000, en la vigencia actual; quedando un saldo pendiente pro la suma de \$3.927.302.241 que será cancelado en el año 2012, para un total de \$7.306.402.241.*

En este sentido, agradezco me orienten la forma en que se deben realizar los registros contables correspondientes a:

- *Adquisición de sede*
- *Abono inicial*
- *Saldo por pagar"*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros económicos, sociales y ambientales contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan 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. 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.”

Los párrafos 165 y 166 del mismo texto normativo, expresan 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.

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.”

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: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios.

Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el abono inicial efectuado por la Comisión de Regulación de Comunicaciones para la adquisición de su nueva sede, se reconoce en la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, en el momento de la legalización de la propiedad a favor de la Comisión de Regulación de Comunicaciones deberá reconocer el bien en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES por el valor de compra, así mismo deberá cancelar el saldo de la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y el saldo pendiente por pagar se reconocerá en la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y en las subcuentas y cuentas que correspondan en caso de proceder descuentos o retenciones por la transacción.

CONCEPTO 201110-158433 del 13-12-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3 1.4 1.5	1420 Avances y anticipos 1615 Construcciones en curso 2208 Operaciones de crédito público internas de largo plazo 2422 Intereses por pagar 9128 Garantías contractuales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Atlántico del contrato de obra en la modalidad de crédito del proveedor, suscrito con la Unión Temporal HUN&DOS-UTH, para la ampliación, construcción y dotación de la infraestructura de salud del nivel 1 y 2 del Departamento

Doctor
ENRIQUE MÁRQUEZ VERGARA
Subsecretario de contabilidad
Gobernación del Atlántico
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158433, en la cual solicita ilustración respecto del tratamiento contable del contrato de obra N° 0155 2011 000646, suscrito entre el Departamento del Atlántico y la Unión Temporal HUN&DOS-UTH en la modalidad de crédito del proveedor, consistente en el diseño definitivo, la ampliación, construcción y dotación de la infraestructura de salud del 1 y 2 nivel en el departamento del Atlántico, contrato que viene adjunto a la solicitud, tema sobre el cual expresan las siguientes inquietudes:

“ Confirmar si el pago del anticipo debió haberse llevado a la cuenta 190514?

. Al ubicar en la subcuenta 190514, este pago se amortiza con la obra ejecutada, llevando el valor de las actas parciales que sustenten el pago anticipado a la cuenta 1615 correspondiente a Edificaciones, o sea la subcuenta 161501 lo cual indica que este documento es el soporte idóneo del registro contable.

. Cuando se termina la obra contemplada en el contrato, el pago anticipado convertido en actas parciales y registrado en la 161501, se cancela y se lleva a la subcuenta 164010 de clínicas y hospitales con la contrapartida de la cuenta 3105 por entregarse estos trabajos a los hospitales que pertenecen a los municipios del Atlántico?

. Los pagos posteriores al pago anticipado por remitirse a una sociedad fiduciaria deben llevarse a la cuenta 192603 por la constitución de un patrimonio autónomo, siguiendo las normas de la resolución 585 del año 2009, aun cuando en esta fiducia, el fideicomitente no es el Departamento sino el contratista? En este caso del patrimonio autónomo constituido por el contratista como fideicomitente, los pagos efectuados se registran en cual cuenta contable?

. En cual momento se registra el crédito a proveedores, si en el momento de la suscripción del contrato o en el momento de la financiación o sea al inicio de los sesenta meses de la cláusula cuarta? Por cual valor se registra el crédito de proveedor, si por \$20.249.612.211.00 de la tabla 2

o por el saldo entre el valor del contrato y el pago anticipado equivalente a \$19.999.843.022.00 y cual sería la contrapartida? Puede ser la 312527 de obligaciones (DB)? O no se registra en el pasivo sino en cuentas de orden en la subcuenta 935005 de proveedores y se va retirando con los pagos de capital e intereses de la tabla 2? La cuenta que se debe utilizar para el crédito del proveedor es la 220834?

. Los intereses remuneratorios, se deben llevar a la subcuenta 580135 por estar relacionados con las operaciones de crédito público internas de largo plazo con la contrapartida de la 242202. Los intereses moratorios a cual cuenta de gasto y de pasivo se deben llevar?

. El total del contrato debe también registrarse en la cuenta 939011 de cuentas de orden? Cual (sic) serían los eventos para el retiro de cuentas de orden, diferentes del pago anticipado?

-Cuál sería el registro contable para la garantía y fuente de pago por la cesión de la renta e ingresos de la estampilla? Puede ser la 9128 en cuentas de orden? "

Respecto de los anteriores puntos, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

A efectos de definir el tratamiento contable a seguir por la Gobernación del Atlántico, respecto del contrato de obra N° 0155 2011 000646 de 2011 en la modalidad de crédito de proveedor, suscrito entre la citada Gobernación y la Unión Temporal HUN&DOS-UTH, es importante tomar en consideración entre otros los siguientes aspectos:

De una parte, en relación con el contrato de obra, el artículo 32 del Estatuto de Contratación Estatal, contempla:

"Contrato de Obra. Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago(...)".

De otra parte, es de tener en cuenta el contrato de obra analizado, en lo que respecta a las siguientes cláusulas:

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO DEL CONTRATO: El contratista se obliga para con el Departamento a ejecutar: "Diseño definitivo, ampliación, construcción y dotación de la infraestructura de salud del 1 y 2 nivel en el departamento del Atlántico" bajo la modalidad de crédito de proveedor, por el sistema de precios unitarios, de acuerdo con las cantidades y valores consignados en el cuadro de presupuesto de la propuesta presentada dentro del proceso de LICITACIÓN PÚBLICA N° SDS 003 de 2010.

CLÁUSULA SEGUNDA.- VALOR DEL CONTRATO. Para todos los efectos legales y fiscales el valor estimado del presente contrato es de (...) (\$29.999.843.022) a precios de 2010, incluidos todos los costos directos e indirectos, así como los impuestos tasas y contribuciones aplicables al desarrollo del presente contrato. En todo caso el valor real y efectivo será el que resulte de multiplicar las cantidades de obra realmente ejecutadas, por los precios unitarios que se detallan en el cuadro de cantidades y precios unitarios, más los pagos a realizar al CONTRATISTA por concepto de financiación del proyecto, (...). **PARÁGRAFO PRIMERO:** Por tratarse de una obra financiada a través

de Crédito de Proveedor dicha financiación constituye una operación de crédito público de conformidad con lo establecido en el artículo 3º del Decreto 2681 de 1993, (...).

CLÁUSULA TERCERA.- FORMA DE PAGO: EL DEPARTAMENTO pagará lo correspondiente a el valor de Contrato de la siguiente manera: a) PAGO ANTICIPADO, por la suma de (...) (\$10.000.000.000.00) que pagará a la suscripción del contrato, previa aprobación de la garantía única de cumplimiento, girándolos a la cuenta que instruya el CONTRATISTA y b) El saldo en las cuotas expresadas en la tabla N° 1 y N° 2 del presente contrato. Excepto el pago anticipado, los pagos que se realicen durante la etapa de ejecución de obra deben estar precedidos de la respectiva certificación de cumplimiento del cronograma de inversiones expedida por el Interventor externo, visto bueno del supervisor designado por el DEPARTAMENTO y la presentación de la factura o cuenta de cobro correspondiente **PARÁGRAFO SEGUNDO:** EL DEPARTAMENTO debidamente autorizado por la Asamblea Departamental del Atlántico mediante Ordenanza N° 00085 DE 2010, N° 00088 de 2010 y 100, y por el presente contrato constituye GARANTÍA Y FUENTE DE PAGO consistente en la cesión, en los términos y para los efectos del Art. 1959 y siguientes del código civil, a favor de EL CONTRATISTA del 100% del servicio de la deuda del presente Contrato sobre la renta e ingresos provenientes de la estampilla Pro Hospitales 1 y 2. Conforme aparece en la tabla N° 2 del presente contrato. (...)

CLÁUSULA CUARTA.- PLAZO DEL CONTRATO Y PLAZO Y CONDICIONES DEL EMPRÉSTITO: PLAZO Y CONDICIONES DEL EMPRÉSTITO. Las condiciones para el empréstito son: A) Contrato. EL CONTRATISTA ejecutará las obras definidas en este contrato y una vez ejecutadas el saldo será pagado por EL DEPARTAMENTO en la modalidad de crédito proveedor. B) **Plazo Total y Amortización.** EL DEPARTAMENTO pagará el presente empréstito al CONTRATISTA en un plazo de SESENTA (60) MESES, contados a partir de la finalización de la Etapa de Ejecución, pagadero en Sesenta (60) cuotas mensuales y consecutivas, de conformidad con el flujo de amortización anexo en el cuadro Liquidación final del contrato N° 2. C) **Intereses remuneratorios.** Durante el plazo EL DEPARTAMENTO pagará sobre saldos adeudados de capital bajo el presente contrato de crédito público en la modalidad de crédito proveedor, intereses corrientes liquidados a la tasa DTF T. A certificada por el Banco de la República o la entidad que haga sus veces, adicionada en ocho puntos porcentuales (8%). (...). **Intereses moratorios.** Si el pago del capital adeudado no se efectúa en la fecha prevista para el vencimiento, EL DEPARTAMENTO reconocerá y pagará intereses moratorios sobre el monto del capital en mora y hasta el día en que dicho monto sea pagado efectivamente, a la tasa máxima permitida por la ley. **PLAZO DEL CONTRATO:** El plazo del presente contrato es de Sesenta y Nueve (69) meses distribuidos de la siguiente forma: **a) Ejecución de obra:** nueve (9) meses para realizar la construcción de las obras pretendidas, incluida la fase de estudios y diseños, los cuales se traslaparan para cumplir con la ejecución dentro del plazo total, contados a partir de la suscripción del acta de inicio, previo cumplimiento de los requisitos de ejecución. **b) exclusivamente de financiación:** Un segundo plazo exclusivamente dispuesto para el pago del saldo del valor del contrato incluido el componente de financiación de conformidad con el flujo de pagos el cual se fija en Sesenta (60) meses. **Liquidación final del contrato:** Para la liquidación final del contrato se fija un plazo de 4 meses contados a partir de la finalización del término establecido anteriormente. **PARÁGRAFO PRIMERO:** Ejecutada la totalidad de la obra las partes contratantes, el interventor externo del contrato y el supervisor suscribirán un acta de liquidación provisional del contrato por el componente de obra, en la que se deberá dejar constancia del recibo a satisfacción por parte de EL DEPARTAMENTO y la interventoría de la misma (...)

CLÁUSULA QUINTA.- OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: (...). EL CONTRATISTA se obliga para con EL DEPARTAMENTO a lo siguiente: (...) d) EL CONTRATISTA se compromete para con EL DEPARTAMENTO a obtener la financiación de las obras a ser construidas, ya sea a través de la

obtención de un crédito otorgado por entidades financieras legalmente constituidas en Colombia y/o recursos propios. Constituirá un Encargo Fiduciario de garantía administración y pagos, al cual depositarán los recursos suficientes para realizar las inversiones requeridas haciendo el cierre financiero del proyecto. (...).

CLÁUSULA SEXTA.- OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO: A su vez, EL DEPARTAMENTO se obliga para con EL CONTRATISTA a lo siguiente: (...) b) Pagar el valor del Contrato en la forma y términos establecidos en la cláusula tercera de este contrato. (...)"

- En lo relacionado con el tratamiento contable del contrato en análisis, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, así:

- Características cualitativas de la información contable pública:

"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:

"117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, (...). El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. (...)" (Subrayado fuera del texto)

- Normas Técnicas relativas a los Activos:

"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. (...)

Deudores

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

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

- Normas técnicas relativas a los Pasivos:

"Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central

206. *Noción. 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. (...)*

208. *Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal y los créditos de proveedores deben reconocerse por el valor del bien o servicio recibido. Por su parte, el cumplimiento de garantías otorgadas se reconoce por el valor de los pagos que llegaren a efectuarse, de conformidad con los términos pactados en el contrato de garantía, previa disminución de las cuentas de orden."* (Subrayado fuera del texto)

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

"Gastos (...)

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. (...)*

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. (...)"* (Subrayado fuera del texto)

Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo

"3. Capitalización de los costos de endeudamiento.

(...) 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.

Los intereses y comisiones se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta que identifique la naturaleza del bien financiado, del grupo 16-Propiedades, planta y equipo y acreditando la subcuenta que identifique la operación de financiamiento, de la cuenta 2422-Intereses por pagar o 2423-Comisiones por pagar, según corresponda."

- Catálogo General de Cuentas-CGC

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.(...)"

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110 - Depósitos en Instituciones Financieras." (Subrayado fuera del texto)

-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. (...)"*

-Cuenta 5801-INTERESES: *"Representa el valor de los gastos por intereses originados en la obtención de recursos necesarios para el financiamiento de las actividades u operaciones de la entidad contable pública."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas del pasivo que registren la obligación por concepto de intereses."

-Cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRATUALES: *"Representa el valor de las posibles obligaciones estimadas a cargo de la entidad contable pública, por concepto de la garantía de ingresos o resultados con base en flujos proyectados (...), asociados a proyectos bajo diversas modalidades contractuales."*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990511-Garantías contractuales."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, en lo referente al tratamiento contable de las transacciones derivadas del Contrato de obra pública N° 0155 2011 000646 de 2011, es de atender los siguientes aspectos, que dan respuesta a las diferentes inquietudes planteadas en la consulta:

1. Registro del desembolso del anticipo inicial.

El valor del desembolso inicial efectuado a título de anticipo al contratista, según lo suscrito en el contrato, se registra mediante un débito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Reconocimiento de las entregas de obras ejecutadas.

a) Recibo de obras aplicables al anticipo inicial

Con base en las actas de recibo parcial de obras ejecutadas, el Departamento reconoce un débito a la subcuenta 161501- Edificaciones, de la Cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito a la respectiva subcuenta, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, a fin de ir registrando el valor del activo en construcción, así como el valor residual del anticipo una vez aplicadas las legalizaciones por los avances de obra recibidos.

b) Recibo de obras financiadas por el proveedor

Según lo dispuesto en el contrato, el contratista ejecutará las obras definidas en el mismo y una vez ejecutadas, el saldo será pagado por el Departamento en la modalidad de crédito proveedor, por lo cual las posteriores entregas de obra, una vez legalizado el total del anticipo inicial, se registran como un débito a la subcuenta 161501- Edificaciones, de la cuenta 1615-

CONSTRUCCIONES EN CURSO por el valor de la obra recibida incluyendo los intereses de financiación, que constituyen un mayor valor de la obra en la etapa de construcción de la misma, y un crédito a la subcuenta 220834- Crédito de proveedores, de la cuenta 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, por el valor del capital adeudado, y un crédito a la subcuenta que identifique la operación de financiamiento, de la cuenta 2422- INTERESES POR PAGAR, por el valor de los intereses correspondientes, según causación en el transcurso del tiempo.

c) Reconocimiento de acta final de entrega de las obras objeto del contrato

Con la correspondiente acta final de entrega de las obras contratadas, el Departamento debe reconocer el valor remanente del activo recibido, como también el saldo pendiente de registro de la obligación a favor del proveedor, efectuando un débito a la subcuenta 161501- Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO por el valor de la obra recibida, y un crédito a la subcuenta 220834- Crédito de proveedores, de la cuenta 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, a fin de reflejar en el pasivo el valor total adeudado al contratista por la financiación concedida, según los términos del contrato, siendo de precisar que los intereses de la financiación, constituyen mayor valor de la obra, hasta tanto el bien se encuentre en condiciones de utilización, momento a partir del cual constituyen gastos del período, tal como se indica más adelante.

En todos los casos deberán efectuarse los registros por retenciones u otros conceptos derivados de la transacción que se causen en cada momento.

3. Capitalización de los valores registrados en Construcciones en Curso

Una vez finalizadas las obras objeto del contrato, y registrado su valor total en la cuenta de Construcciones en Curso, se debe proceder a incorporar dichos valores en las respectivas cuentas del Activo, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza del bien, del grupo 16-Propiedades, planta y equipo, y acreditando la respectiva subcuenta, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, de forma que el Departamento muestre el valor de los activos construidos, dentro de sus Propiedades, planta y equipo, hasta tanto se decida su traspaso a otros entes públicos, momento en el cual se debe aplicar lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con propiedades, planta y equipo, en los numerales 24.Traslado de bienes entre entidades contables públicas, o 25. Bienes de uso permanente sin contraprestación, según corresponda a la forma de entrega de los bienes.

4. Registro de los pagos de las cuotas programadas del Contrato.

a) Causación de los intereses generados en cada cuota.

Atendiendo al flujo de amortización del servicio de la deuda, establecido en el contrato, la obligación con el contratista se cancela en un plazo de Sesenta (60) meses, en cuotas que contienen tanto el abono a capital como los intereses de financiación, concepto éste que se debe tratar como un gasto del ejercicio, teniendo en cuenta que los bienes se encuentran en condiciones de utilización, cuyo registro contable opera mediante un débito a la subcuenta 580135- Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

b) Desembolso efectivo del valor de las cuotas.

El pago de cada cuota a favor del proveedor, se registra mediante un débito a la cuenta 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, por el valor del abono a capital, y a la cuenta 2422- INTERESES POR PAGAR por el valor de los intereses, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

5. Otros

a) Reconocimiento de intereses de mora

En caso de que sea necesario liquidar intereses de mora por atraso en los pagos de las cuotas programadas con posterioridad al recibo de las obras, su reconocimiento contable se efectúa mediante un débito a la subcuenta 580190-Otros intereses, de la cuenta 5801-INTERESES, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

b) Registro contable de la garantía por la cesión de la renta e ingresos de estampilla Pro-hospital.

A fin de llevar el control de la garantía a favor del contratista, establecida en el 100% del servicio de la deuda, sobre la renta e ingresos provenientes de la estampilla Pro Hospitales 1 y 2, es procedente reflejar tal situación a través de las cuentas de orden, mediante el registro de los correspondientes valores en la subcuenta 912890- Otras garantías contractuales, de la cuenta 9128-GARANTÍAS CONTRACTUALES, con contrapartida en la subcuenta 990511-Garantías contractuales, de la cuenta 9905- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), registro que permite reflejar la contingencia que surge para la entidad, por la garantía y fuente de pago que establece el contrato para el servicio de la deuda, situación que debe ser revelada en las Notas a los Estados Financieros.

Ahora bien, respecto de la inquietud sobre el tratamiento contable de los pagos posteriores que se remiten a una sociedad fiduciaria, se solicita una mayor aclaración de la pregunta por parte del consultante, teniendo en cuenta que la Cláusula Quinta del contrato, sobre responsabilidades del contratista, dispone que este último debe constituir un encargo fiduciario de garantía administración y pagos donde se depositarán los recursos suficientes para realizar las inversiones requeridas, circunstancia que conduce al contratista y no al Departamento, a efectuar el respectivo reconocimiento contable de los recursos que se manejen en tal encargo fiduciario.

Adicionalmente es de precisar, que los registros de las transacciones del contrato analizado, relativos tanto a las ejecuciones de la obra, como a los pagos programados, requieren de un estricto seguimiento y control por parte del Departamento, de forma que la contabilidad pueda reflejar la realidad de los hechos económicos subyacentes a los términos contractuales, en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

1424- Recursos entregados en administración

CONCEPTO 20111-150450 del 07-02-11 Este concepto ratifica el expediente 20109-147358 del 09-11-09		

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3	1424 Recursos entregados en administración 1470 Otros Deudores 2425 Acreedores
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Medellín, de la operaciones del programa "Banco de los pobres", de los recursos descontados a los beneficiarios de los créditos para el pago del seguro de vida y para el fondo solidario de protección de cartera

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de Programa Unidad de Contaduría (E)
Subsecretaría Financiera-Secretaría de Hacienda
Alcaldía de Medellín
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150450 en la cual amplía información para que se revise el concepto No. 20109-147358 del 9 de noviembre de 2010 en lo relacionado con el tratamiento contable indicado para el registro de los recursos descontados a los beneficiarios de los créditos para el pago del seguro de vida, dado que de conformidad con el literal A del artículo 22 del Decreto 2769 de 2006, el operador del crédito es el encargado de contratar a su nombre la póliza colectiva de seguro de vida y por lo tanto quién autoriza el pago a través del Instituto para el Desarrollo de Antioquia-IDEA, razón por la cual considera que no es procedente reconocer un pasivo por este concepto para el municipio de Medellín.

Así mismo, solicita que se le indique el tratamiento contable de los recursos descontados a los beneficiarios del crédito y que se destinan al Fondo Solidario de Protección de Cartera, teniendo en cuenta que estos recursos no son reembolsables a los beneficiarios de los créditos, y se utilizan para capitalizar el fondo por el monto de la cartera castigada.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 22 del Decreto 2769 de 2006, señala: "*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 (1) por ciento anual, como reserva para cubrir el pago de la cartera morosa contabilizada como de difícil recaudo”.

A su vez, las cláusulas primera, tercera y séptima 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.*

(...)

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 (...)"*

A su vez, el párrafo de la cláusula décima tercera del Convenio de Asociación 90 de 2002, señala que *"Los descuentos los hará el IDEA al momento de elaborar los cheques individuales por crédito aprobado para el desembolso. Con los recursos del 1% constituye un Fondo de Protección de Cartera y un porcentaje para el seguro de vida que girará MICROEMPRESAS DE ANTIOQUIA para que ésta a su vez cada mes cancele a la Compañía aseguradora las pólizas de seguro".* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los párrafos 202 y 205, en lo relacionado con las normas técnicas de pasivos, señalan:

"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". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2425-ACREEDORES, en el siguiente sentido: *"Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus*

funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el reconocimiento de los descuentos efectuados por el IDEA a los beneficiarios de los créditos otorgados a través del programa “Banco de los Pobres” para efectos de cancelar la póliza colectiva celebrada por el operador del crédito y para el Fondo Solidario de Protección de Cartera, son parte integral de la operación y por lo tanto corresponden a un pasivo para el municipio de Medellín, hasta tanto le sean girados los recursos a la aseguradora o se apliquen los recursos del Fondo destinados a cubrir el pago de la cartera morosa de difícil recaudo.

Por tanto, teniendo en cuenta que los recursos entregados por el municipio de Medellín al IDEA, 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 las deducciones efectuadas a los beneficiarios del crédito, 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 las deducciones realizadas para el pago a las compañías aseguradoras del seguro de vida y por el valor de los recursos destinados para el Fondo Solidario de Protección de Cartera, teniendo en cuenta que el Municipio podrá habilitar códigos auxiliares a partir del 7º dígito de dicha subcuenta para identificar cada concepto.

Es de anotar que en el momento en que el IDEA informe al municipio de Medellín que los recursos fueron girados al operador del crédito para el pago de la póliza colectiva de seguro de vida, el municipio deberá proceder a debitar el auxiliar correspondiente, de la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con el fin de aplicar los recursos retenidos al beneficiario del crédito.

Para el caso de los recursos descontados por parte del IDEA para el Fondo Solidario de Protección de Cartera, en el momento en que se haga uso de los recursos para cubrir la cartera morosa de difícil recaudo, el municipio de Medellín debe proceder a reconocer un débito en el auxiliar que identifica los recursos del Fondo de la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147073-Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por lo anterior, reiteramos el tratamiento contable indicado en el numeral 3 de las conclusiones del concepto 20109-147358 del 9 de noviembre de 2010 emitido por la Contaduría General de la Nación, para el reconocimiento de los recursos descontados a los beneficiarios del crédito para cubrir el pago del seguro de vida, el cual ha sido ampliado con este concepto, dado que incluye el tratamiento de los recursos destinados para el Fondo Solidario de Protección de Cartera.

CONCEPTO 20112-151980 del 28-02-11 Este concepto da alcance al 20111-150988 del 09-02-11

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	1424 Recursos entregados en administración 2453 Recursos recibidos en administración 5423 Otras transferencias Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como Fideicomitente
	Subtema		Reconocimiento de los recursos del FONPET por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su calidad de fideicomitente y administrador, una vez se giran los recursos pendientes de distribución a la entidad fiduciaria, y posteriormente cuando se distribuyen en las cuentas de las entidades territoriales con los informes que presenta la administradora fiduciaria.

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

ANTECEDENTES

Dando alcance a su comunicación radicada con el expediente 20111-150988 mediante la cual solicita revisar el concepto 20102-149300 emitido por este despacho, en relación con los registros contables que debe realizar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de los recursos del FONPET, y una vez aclarada la naturaleza de los recursos objeto de distribución de acuerdo a las conclusiones de la mesa de trabajo del día 15 de febrero de año en curso, este despacho señala la contabilización que debe efectuar dicho Ministerio, una vez se giran los recursos pendientes de distribución a la entidad fiduciaria, y posteriormente cuando se distribuyen en las cuentas de las entidades territoriales con los informes que presenta la administradora fiduciaria.

CONCLUSIÓN

Así las cosas y precisadas las posibles fuentes de los recursos objeto de distribución, corresponde al Ministerio, con el giro de los recursos por distribuir a las administradoras, realizar 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 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL. En este momento se identificará la cuenta que corresponda del encargo fiduciario como recursos sin distribuir.

Una vez efectuada la distribución se realiza el traslado de los saldos distribuidos y se registra la transferencia de los recursos mediante un débito a la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 142404- Encargo fiduciario- fiducia de administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente en virtud de la distribución en las diferentes cuentas de las entidades territoriales y teniendo ya identificados los recursos recibidos en administración corresponde efectuar 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 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con los rendimientos financieros y con la información que reporta la entidad fiduciaria en lo relativo a los recursos por distribuir, establece el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como Fideicomitente: *"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."* Para tal efecto deberá efectuarse el tratamiento contable expuesto anteriormente con el propósito de ajustar los saldos por distribuir y posteriormente los saldos distribuidos en la cuenta de cada entidad territorial incorporando los rendimientos y deduciendo las comisiones y demás gastos atribuibles a cada entidad territorial.

CONCEPTO 20113-152038 del 30-03-11	
Este concepto deja sin vigencia el concepto 20091-124812 del 21-04-09	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	2910 Ingresos recibidos por anticipado
		1.3	4305 Servicios educativos
		1.4	72 Servicios Educativos
	Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional –ITFIP del contrato de prestación de servicios con el Fondo de Empleados del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional-FEDITFIP para la organización logística, recaudo y administración de los eventos de educación continuada o educación no formal, los eventos culturales, deportivos, artísticos, y canalizar las donaciones a favor del Instituto

Doctora
NURY ELIZABETH PÉREZ RAMÍREZ
Líder equipo auditor
Contraloría General de la República
Gerencia Departamental del Tolima
Ibagué-Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152038 en la cual solicita concepto relacionado con el tratamiento contable de las cuentas bancarias conjuntas abiertas para la administración de los recursos provenientes del contrato de prestación de servicios suscrito entre el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional-ITFIP y el Fondo de Empleados del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional-FEDITFIP.

Es de anotar que mediante correo electrónico, el Doctor Mario Fernando Díaz Pava Vicerrector administrativo del ITFIP, nos aclara que la propiedad o titularidad de las cuentas bancarias a través de las cuales se recaudan los recursos del contrato ITFIP-FEDITFIP se encuentra en cabeza del FEDITFIP como persona jurídica autónoma e independiente, aclarando que se estableció como punto de control que cualquier pago debería estar firmado tanto por el representante legal del ITFIP como por el rector del ITFIP. Por tanto, la propiedad de las cuentas no es conjunta sino que se establece como condiciones de manejo dos firmas conjuntas como lo indica la certificación anexada a esta consulta emitida por el Banco Popular.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 2, 3 y 4 de la modificación y adición al contrato principal de prestación de servicios suscrito entre el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional ITFIP y el Fondo de Empleados del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional, establecen que:

"CLÁUSULA PRIMERA. – OBJETO DEL CONTRATO: *Por medio del presente contrato el (...) "FEDITFIP", se compromete para con el (...) ITFIP a coadyuvar en el desarrollo, la organización administrativa y operativa de los eventos de educación continuada que se realicen fuera de la sede principal o educación no formal como son cursos, seminarios, conferencias, talleres, diplomados y demás eventos académicos que realicen dentro y fuera de la sede principal (...)* De la misma forma se compromete a desarrollar la organización administrativa y operativa de los eventos culturales, deportivos, artísticos y demás relacionados con el área de Bienestar de la Institución, además de prestar sus servicios para canalizar donaciones a favor del INSTITUTO (...)

CLÁUSULA SEGUNDA.-OBLIGACIONES DE LAS PARTES: DEL FONDO DE EMPLEADOS DEL ITFIP · "FEDITFIP": *a) Realizar el proceso de inscripción y matrícula de los eventos de educación (...) d) Coadyuvar o realizar independientemente, según se lo solicite la Institución, el proceso de inscripción y matrícula de los programas, cursos (...) en general que realice u oferte el Instituto fuera de su sede principal. e) Recepcionar y administrar, previa autorización del ITFIP, los valores que por concepto de los servicios educativos antes referidos preste el ITFIP.(...) g) Abrir una cuenta bancaria conjuntamente con el ITFIP, para el manejo exclusivo de los dineros que por los diferentes conceptos referidos en el objeto del contrato se recauden. (...) i) Entregar al ITFIP, en la forma que la Institución lo determine, el monto de los recaudos que con ocasión de los diferentes eventos objeto del contrato se perciban junto a la utilidad que los mismos produzcan. DEL ITFIP: (...) b) Cancelar al fondo de empleados del ITFIP "FEDITFIP" el valor definido en el presente contrato por concepto de contraprestación por los servicios de organización, desarrollo y administración.*

CLÁUSULA TERCERA-VALOR: *El valor del presente contrato será el que resulte al finalizar cada semestre del año y que corresponde al 3% de los ingresos que con ocasión del objeto contractual se recauden.*

CLÁUSULA CUARTA-FORMA DE PAGO: *El ITFIP entregará al (...) "FEDITFIP", el valor de la contraprestación estipulada en el presente contrato, una vez finalizado cada semestre académico y previa liquidación hecha por las partes". (Subrayados fuera de texto)*

Por su parte, el otrosí al Contrato de prestación de servicios suscrito entre el ITFIP y el FEDITFIP, en la cláusula primera establece: *"Modificar el literal g) y adicionar un literal y un párrafo a la*

cláusula segunda, relacionada con las obligaciones de FEDITFIP, las cuales quedarán así: "g) Entregar al ITFIP, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación de la vigencia fiscal respectiva, los recursos que se recaudaron y no se hubieren ejecutado junto con los rendimientos financieros de los mismos (...) h) Entregar un informe cada (4) meses, o cuando lo solicite el ITFIP, en donde relacione los recursos que se recaudaron en cada uno de los eventos, discriminando el nombre del estudiante, su identificación y el valor pagado, así como la ejecución de los respectivos recursos, anexando los soportes a que hubiere lugar, en especial aquellos que demuestren los gastos realizados cualquiera que sea su naturaleza". (Subrayados fuera de texto)

En cuanto la normativa contable, los párrafos 117, 118, 119, 141, 236 y 264 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los principios de Devengo o causación, asociación, medición; la noción de activos, otros pasivos e ingresos, señalan:

"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.

(...)

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 Normas técnicas relativas a los activos

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. (...) 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.

(...)

9.1.2.7 Otros pasivos

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.

(...)

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. (Subrayados 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:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: *"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".*

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".*

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".*

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".*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el tratamiento contable del contrato de prestación de servicios celebrado entre el ITFIP y el FEDITFIP, para que este último le preste el servicio de organización logística, recaude y administre los recursos recibidos por concepto de matrículas de los eventos educativos que realiza el ITFIP, se debe reconocer en la contabilidad del ITFIP mediante 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 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con base en la información suministrada por el FEDITFIP al ITFIP sobre los recursos recaudados por concepto de matrículas.

En la medida en que preste el servicio, el ITFIP debe reconocer el correspondiente ingreso mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Así mismo, el ITFIP debe reconocer los costos y gastos asociados al servicio prestado que son cancelados con cargo a los recursos administrados por el FEDITFIP, mediante un débito en la

subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS o del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Es de anotar que una vez acumulados los costos de producción, debe realizar su correspondiente traslado al costo de ventas afectando la subcuenta y cuenta del grupo 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

En el momento en que el FEDITFIP haga entrega al ITFIP del saldo de los recursos recaudados luego de efectuados los respectivos pagos, el ITFIP debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o un débito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda a un pago en dinero o en especie pactado entre las partes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

En lo referente a la cuenta bancaria en la cual el FEDITFIP administra los recursos para cumplir con el objeto del contrato, no debe ser objeto de reconocimiento por parte del ITFIP dado que de conformidad con la certificación expedida por el Banco Popular, el titular de la cuenta bancaria es el FEDITFIP, y para efectos de control se estableció como condición de manejo de la cuenta que se requiere la firma conjunta de los representantes tanto del FEDITFIP como del ITFIP. Por tanto, el ITFIP solo debe reconocer los recursos que por concepto de utilidad le consigne el FEDITFIP en sus cuentas bancarias, cuando a ello haya lugar de acuerdo con lo indicado en el contrato.

Es de anotar que con la expedición de este concepto queda sin vigencia el concepto 20091-124812 del 21 de abril del 2009.

CONCEPTO 20113-152608 del 15-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía Mayor de Bogotá del contrato de obra pública por el sistema de administración delegada con el Consorcio CONVEL-CNV AIA LIÉVANO, para la contrucción y dotación de la segunda etapa del Desarrollo constructivo Manzana Liévano

Doctor
LUIS ALEJANDRO LEAL BERNAL
Subdirector Financiero
Secretaría General
Alcaldía Mayor de Bogotá
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152608 en la cual solicita concepto relacionado con el tratamiento contable del contrato de obra pública celebrado por el sistema de

administración delegada para la construcción y dotación de la segunda etapa del Desarrollo Constructivo Manzana Liévano.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 2, 3, 4, 5, 9 y 16 del contrato de obra pública por el sistema de administración delegada celebrado entre la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá y el Consorcio CONVEL-CNV AIA LIÉVANO, establecen:

"CLÁUSULA PRIMERA. – OBJETO: *Contratar por el sistema de administración delegada, la construcción y dotación de la segunda etapa del Desarrollo Constructivo Manzana Liévano, de conformidad con el Proyecto Arquitectónico de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá (...)*

SEGUNDA.-VALOR: *El valor del presente contrato corresponde a los honorarios del Administrador Delegado por la suma de (...) (\$3.764.884.709.00), incluido IVA. Este valor resulta de la aplicación de los porcentajes fijos de honorarios propuestos por EL CONTRATISTA (...)*

TERCERA.-FORMA DE PAGO: *Cumplidos los requisitos de perfeccionamiento y ejecución, el valor de la remuneración del contrato se concreta en el valor de los honorarios de construcción y serán cancelados por LA SECRETARÍA GENERAL a EL CONTRATISTA de la siguiente manera: a) La remuneración para EL CONTRATISTA se concreta en el valor de los honorarios, el cual se determina aplicando los porcentajes propuestos para cada grupo de actividades en su oferta (...), b) La forma de pago de los honorarios será la siguiente: Se pagarán con base en la relación Costo Directo Real, presentado por EL CONTRATISTA y aprobado por el INTERVENTOR (...) Dichas sumas se pagarán dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la radicación de la factura por parte de EL CONTRATISTA, previa expedición del certificado de cumplimiento de la ejecución de la obra a satisfacción, suscrito por el INTERVENTOR (...)*

CUARTA.-VALOR DE LA OBRA: *"El valor de las obras objeto del presente convenio es por la suma de (...) (\$39.352.807.301.00) M/CTE discriminados así: HONORARIOS por la suma de (\$3.764.884.709.00), incluido IVA, y la suma de (\$35.587.922.592.00) M/CTE, para atender los rubros de Costos Directos e Indirectos de Obra, personal profesional y otros, y pólizas y seguros de este contrato (...)*

QUINTA.-MANEJO DE RECURSOS: *A la legalización del presente contrato, previo el cumplimiento de los requisitos de ejecución y la firma del Acta de Inicio, EL CONTRATISTA recibirá como FONDO ROTATORIO Y/O DE PREVISIÓN para el manejo de la obra, la suma que determine el Comité de Obra (...). Para el manejo de los recursos, EL CONTRATISTA y EL INTERVENTOR se obligan a abrir una cuenta bancaria conjunta de carácter oficial, a nombre de la obra en una entidad financiera, de tal forma que los cheques que se giren con cargo a ella, necesitan para ser pagados la firma de EL CONTRATISTA y EL INTERVENTOR, y bajo las condiciones que determine la Secretaría General (...)* Los rendimientos financieros que llegará a producir esta cuenta, pertenecerán al Tesoro Distrital y se girarán mensualmente a la cuenta correspondiente de la Tesorería Distrital (...) La suma de los recursos asignados al FONDO ROTATORIO Y/O DE PREVISIÓN podrá ser variada como consecuencia del desarrollo de los trabajos y las necesidades de recursos, por el Comité de Obra, basado en una relación mensual de las cuentas por pagar y/o programación de pagos. Los fondos necesarios para la ejecución de los trabajos objeto del presente contrato serán manejados por el sistema de Fondo Rotatorio y/o de Previsión, cuyo manejo será el

siguiente: Los gastos estimados serán cubiertos por El CONTRATISTA, a través de un Fondo Rotatorio y/o de Previsión que le entregará LA SECRETARÍA GENERAL. EL CONTRATISTA, presentará cada mes a LA SECRETARÍA GENERAL a través del INTERVENTOR, la relación de inversiones y de cuentas por pagar para el período siguiente, acompañado de un balance sobre las cuentas del período anterior (...) Los recursos no podrán ser destinados a fines distintos de los gastos relacionados directamente con la obra y su manejo (...)

NOVENA-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: Además del cumplimiento del objeto del presente contrato y de las obligaciones que de él se deriven, el CONTRATISTA se obliga de manera general a la dirección técnica y administrativa de los trabajos de planeación, ejecución y liquidación de la de construcción y dotación de la segunda etapa del Desarrollo Constructivo Manzana Liévano, bajo la modalidad de Administración Delegada (...)

ASPECTOS ADMINISTRATIVOS: (...) Durante la ejecución de la obra EL CONTRATISTA se obliga a cumplir los siguientes requerimientos de tipo administrativo: g) **Subcontratación:** EL CONTRATISTA celebrará los subcontratos relacionados con la ejecución de la obra, de acuerdo con las pautas y procedimientos que para el efecto fije el Comité de Obra (...) EL CONTRATISTA ejercerá la dirección técnica, económica y administrativa de todos los trabajos que se realicen directamente o que se subcontraten (...) m) **Bienes a su cargo:** EL CONTRATISTA mantendrá separado de su propio patrimonio todos los recursos correspondientes a la construcción de la obra, de acuerdo con las condiciones establecidas (...)

DECIMA SEXTA.- OBLIGACIONES DE LA SECRETARÍA GENERAL: (...) 4) Efectuar los pagos o abonos con destino al Fondo Rotatorio y/o de Previsión del Contrato, con los cuales se cancelarán las obligaciones a cargo de la obra". (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la normatividad contable, los párrafos 119, 132 y 152 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio de Medición, el concepto de costo histórico, y la noción de deudores, 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. Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales

(...)

132. Costo histórico. (...) 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 (...)

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)

A su vez, 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 (...)

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 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 (...)"

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el tratamiento contable de los recursos entregados con ocasión del contrato de administración delegada celebrado entre la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá y el Consorcio CONVEL-CNV AIA LIÉVANO, para que este último ejecute la dirección técnica y administrativa de los trabajos de planeación, ejecución y liquidación de las obras de construcción y dotación que realice directamente o que subcontrate, corresponde a recursos entregados en administración, dado que para que se lleven a cabo las obras, la Secretaría General entrega los recursos al contratista a través de un Fondo Rotatorio y/o de Previsión, con el fin de que éste efectúe los correspondientes pagos con la autorización del interventor y bajo las condiciones que determine la Secretaría General.

Por tanto, en el momento en que la Secretaría General gire los recursos a la cuenta bancaria del Fondo Rotatorio y/o de Previsión, debe reconocerlos mediante 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 el contratista legalice la ejecución de los recursos con la entrega de los documentos soporte definidos en el contrato, la Secretaría General reconoce las erogaciones inherentes a la obra, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o en la respectiva cuenta y subcuenta del activo o gasto, según corresponda y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 20116-155369 del 28-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1424 Recursos entregados en administración 4805 Financieros
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Mistrató de los recursos consignados en un fondo de cesantías y sus respectivos rendimientos financieros, con destino al pago de cesantías retroactivas de los empleados

Doctora
 DIANA MARÍA MEJÍA ESCOBAR
 Contadora
 Municipio de Mistrató
 Mistrató - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155369, en la cual consulta el manejo contable que debe darse en un Municipio a los dineros consignados en un fondo de cesantías y su respectivo rendimiento financiero con destino al pago de las cesantías retroactivas de los empleados.

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

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 celebrado 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)

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los ingresos, en el párrafo 264 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 Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 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".*

También, describe la cuenta 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. (...)"*.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que 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.

Así las cosas, los recursos entregados a los fondos administradores de cesantías para ser administrados en una cuenta global a nombre del municipio, se registra debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifica la fuente u origen de los recursos.

Por su parte, los rendimientos financieros generados se reconocen como un mayor valor de los recursos entregados 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.

CONCEPTO 20116-154774 del 28-06-11 Los puntos 2 y 3 se respondieron en el concepto 20118-156614 del 17-08-11	

4	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	2453 Recursos recibidos en administración
		1.3	8355 Ejecución de proyectos de inversión
		1.4	9355 Ejecución de proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento por parte de Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., de los desembolsos del PDA que no están directamente identificados y relacionados con las obras de infraestructura

Doctora
 VICTORIA BENAVIDES MERLANO
 Subgerente Administrativa y Financiera
 Aguas del Magdalena S.A. E.S.P.
 Programa de Agua potable y Alcantarillado del Departamento del Magdalena
 Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154774, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada para la revisión, análisis y recomendaciones:

Plantea en su comunicación la manera como Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., en calidad de gestor, está reconociendo los recursos destinados al "Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2005-2015", administrados a través de un encargo fiduciario con la Fiducia de Occidente, en el contexto del Convenio de Cooperación y Apoyo Financiero, para el desarrollo de la primera fase del P.D.A.

También, señala que en esta Fase participan: el Departamento con las regalías escalonadas del carbón, los municipios con el Sistema General de Participaciones - S.G.P para agua potable y saneamiento básico, la Corporación Autónoma Regional del Magdalena – CORPAMAG con la tasa retributiva y sobretasa ambiental y la Nación con recursos de Audiencia Pública del Ministerio de Ambiente Vivienda y Desarrollo Territorial, y que todos los anteriores recursos apalancan un crédito con la Corporación Andina de Fomento – CAF, en cabeza de Aguas del Magdalena S.A. E.S.P.

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento de los recursos entregados a la Fiducia.

En relación con el registro contable de los recursos entregados por los actores y recibidos por el Gestor del proyecto, este Despacho se permite manifestarle que la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante el expediente 20114-153610 del 9 de junio de 2011, dirigido a la doctora Patricia Forrero Echeverri, Directora Jurídica de la Gerencia Asesora e Interventoría del Programa de Agua potable y Alcantarillado del Departamento del Magdalena.

2y 3 Tratamiento contable del crédito externo con la Corporación Andina de Fomento y el registro del servicio de la deuda.

Para responder los numerales 2 y 3 en relación con el tratamiento contable que debe dar Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., al crédito CAF obtenido para financiar el PDA, y el respectivo pago del servicio de la deuda, teniendo en cuenta que en la consulta señala que figura en cabeza del Gestor, es indispensable que nos suministra una copia del contrato de empréstito.

4. Ejecución del PDA.

En relación con los desembolsos del PDA que no están directamente identificados y relacionados con las obras de infraestructura, que se vienen acumulando como Gastos del Proyecto en la cuenta de Cargos Diferidos hasta tanto se definan cómo serán valuados y trasladados y si formarán parte del costo final de las propiedades construidas a cada uno de los municipios participantes del convenio, así como los desembolsos que estén relacionados con las obras de infraestructura cuyos costos se acumulan en la cuenta de mejoras en propiedades ajenas, se permite resaltar nuevamente algunos apartes del concepto emitido con el expediente 20114-153610 del 9 de junio de 2011, en el que expresa que tratándose de recursos que pertenecen a las entidades territoriales y que son entregados al Gestor como ejecutor del proyecto de inversión, éstos deben acumularse en cuentas de orden durante toda la vida del proyecto.

Seguido, señala que para el reconocimiento de los 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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. En este orden de ideas, el ejecutor no acumula en las cuentas del balance los activos, pasivos, gastos y costos relacionados con los bienes adquiridos y construidos.

5. Tratamiento de los proyectos gestionados a través del FIA.

En relación con los recursos para la ejecución de la Fase II del P.D.A que serán girados directamente al patrimonio autónomo FIA, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció en el numeral 1.2 del expediente 20099-34822 del 15 de marzo de 2010, dirigido a los doctores Luz Marina Molina Parra y Felipe González Páez, Gerente y Representante legal el Consorcio Financiamiento de Inversiones en Agua – FIA, respectivamente.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Tratamiento de los recursos entregados a la Fiducia.

Sobre este particular la Contaduría General de la Nación ya se pronunció al respecto mediante el expediente 20114-153610 del 9 de junio de 2011, dirigido a la doctora Patricia Forero Echeverri, Directora Jurídica de la Gerencia Asesora e Interventoría del Programa de Agua potable y Alcantarillado del Departamento del Magdalena, del cual anexo copia.

2 y 3. Tratamiento contable del crédito externo con la Corporación Andina de Fomento y el registro del servicio de la deuda.

Para definir el tratamiento contable del crédito CAF obtenido para financiar el PDA y la atención del servicio de la deuda, es indispensable que nos suministre copia del contrato de empréstito, toda vez que se requiere examinar en el mismo la responsabilidad de los Actores del Programa frente a la obligación financiera.

4. Ejecución del PDA.

No es viable reconocer como cargos diferidos los desembolsos del PDA que no están directamente relacionados con las obras de infraestructura, ni utilizar la cuenta Obras y mejoras en propiedad ajena para los que tienen relación.

Los desembolsos realizados que se ejecutan en el desarrollo del proyecto, se reconocen debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, disminuyendo el valor registrado en administración en encargo fiduciario, acreditando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, a manera de control debe acumular los activos y gastos durante toda la vida del proyecto de PDA en la subcuenta que correspondan de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con contrapartida en la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos en la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con contrapartida en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

5. Tratamiento de los proyectos gestionados a través del FIA.

En relación con los recursos administrados a través del patrimonio autónomo FIA para financiar la Fase II del P.D.A, este Despacho se permite remitirle copia del Expediente 20099-34822 del 15 de marzo de 2010, mediante el cual la Contaduría General de la Nación ya se pronunció en el numeral 1.2, dirigido a los doctores Luz Marina Molina Parra y Felipe González Páez, Gerente y Representante legal el Consorcio Financiamiento de Inversiones en Agua – FIA, respectivamente.

CONCEPTO 20118-156614 del 17-08-11			
Este concepto complementa el concepto 20116-154774 del 28-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	2213 Operaciones de crédito público externas de largo plazo
		1.3	1470 Otros deudores
		1.4	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema		Reconocimiento por parte de Aguas del Magdalena S.A. E.S.P. del empréstito para apalancamiento de "Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2005-2015"

Doctora
VICTORIA BENAVIDES MERLANO
Subgerente Administrativa y Financiera
Aguas del Magdalena S.A. E.S.P.
Programa de Agua Potable y Alcantarillado del Departamento del Magdalena
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20118-156614, por medio del cual remite la copia del contrato de préstamo suscrito con la Corporación Andina de Fomento, para responder el punto 2 pendiente de resolver del expediente 20116-154774, en relación con el tratamiento contable del crédito externo obtenido y la atención del servicio de la deuda.

Sobre el particular, la Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 20116-154774 del 28 de junio de 2011, dio respuesta a la solicitud formulada por Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., en cuanto a la forma como están reconociendo actualmente los recursos destinados al "Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2005-2015", administrados a través de un encargo fiduciario con la Fiducia de Occidente, en calidad de gestor, en el contexto del Convenio de Cooperación y Apoyo Financiero, para el desarrollo de la primera fase del P.D.A, con excepción del reconocimiento del servicio de la deuda de un crédito con la Corporación Andina de Fomento – CAF, en cabeza de Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., que sirvió de apalancamiento al Programa de Agua Potable y Alcantarillado.

Así mismo, en el punto 2 del citado expediente, fue solicitada la copia del Contrato de Préstamo entre la Corporación Andina de Fomento y Empresa Aguas del Magdalena S.A. E.S.P. "Programa de Agua Potable y Alcantarillado 2005-2015" por US\$ 58.100.000.00, como soporte para definir el tratamiento contable, del cual se deriva que la Empresa actúa en condición de Prestatario del préstamo a interés, con la obligación de destinarlo a financiar únicamente "El Programa".

También, en la reunión sostenida con funcionarios de la Empresa Aguas del Magdalena S.A. E.S.P. el 20 de mayo de 2011, se pudo establecer que la atención de la amortización y servicio de la deuda está a cargo del Departamento del Magdalena, de los municipios que se vinculen al Plan de la Empresa Aguas del Magdalena S.A. E.S.P. y de la Corporación Autónoma Regional del Magdalena.

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

CONSIDERACIONES

El Contrato de Préstamo entre Corporación Andina de Fomento y Empresa Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., establece que *"Conste por el presente documento el Contrato de Préstamo que se celebra entre la Corporación Andina de Fomento, en adelante denominada como "La Corporación", representada en este acto por su Representante en Colombia, señor Freddy Rojas Parra, (...); y de la otra, la Empresa Aguas del Magdalena S.A. E.S.P., en adelante denominada indistintamente como "El Prestatario" o el "Organismo Ejecutor", (...); en los términos y condiciones que a continuación se señalan:*

CLÁUSULA PRIMERA: Antecedentes

"El Prestatario" ha solicitado a "La Corporación" el otorgamiento de un préstamo a interés para financiar parcialmente el "Programa de Agua potable y Alcantarillado 2005-2015 en el Departamento del Magdalena", en adelante "El Programa". (...).

CLÁUSULA SEGUNDA: Objeto del Préstamo

De conformidad con las cláusulas del presente contrato y sujeto a las condiciones establecidas en ellas, "La Corporación" se compromete a otorgarle a "El Prestatario" a título de préstamo a interés, el monto indicado en la Cláusula Tercera y "El Prestatario" lo acepta, con la obligación de destinarlo a financiar únicamente "El Programa" a ejecutarse en el Departamento del Magdalena de la República de Colombia. (...).

CLÁUSULA NOVENA: Otras Condiciones

Durante la vigencia del Préstamo:

a) El "Organismo Ejecutor" deberá presentar evidencia que se han tomado todas las acciones legales y presupuestales por parte del departamento del Magdalena, de los municipios que se vinculen a "El Programa", de la Empresa Aguas del Magdalena S.A. E.S.P. y de la Corporación Autónoma Regional del Magdalena, para la incorporación en sus respectivos presupuestos anuales, de los recursos requeridos para financiar sus aportes a "El Programa" y para cumplir, según corresponda, con el servicio de la deuda con "La Corporación". (...). (Subrayado fuera de texto)

CLÁUSULA DÉCIMA: Amortización del Préstamo

La amortización del préstamo se hará mediante el pago de diez (10) cuotas de capital semestrales, consecutivas e iguales (sic) a las cuales se añadirán los intereses devengados al vencimiento de cada una de las cuotas. (...).

CLÁUSULA UNDÉCIMA: Intereses

(a) "El Prestatario" se obliga a pagar semestralmente a "La Corporación" intereses sobre los saldos insolutos de capital del préstamo a la tasa anual variable que resulte de sumar la tasa LIBOR para préstamos a seis (6) meses aplicable al período de intereses, más un margen de cero coma noventa por ciento (0,90%) anual. (...).

(b) Para el caso de mora en el pago de las cuotas de amortización de capital, "El Prestatario" se obliga a pagar a "La Corporación" en adición al interés establecido en el literal precedente, dos coma cero por ciento (2,0%) anual".

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 204 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala 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)

Así mismo, el párrafo 206 al referirse a las operaciones de crédito público, indica que "(...) 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”.

Con relación a los deudores, el párrafo 152 indica que estos *"representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal."*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, como: *"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 no residentes, con plazo para su pago superior a un año"*.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: *"1- El valor de la cancelación parcial o total de los créditos por concepto de capital"*. Y se acredita con: *"1- El valor de los desembolsos recibidos por la celebración de contratos de crédito"*.

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

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que si el empréstito fue tramitado por Aguas del Magdalena S.A. E.S.P. en calidad de prestataria para la financiación parcial de El Programa "Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2005-2015", la Empresa debe reconocer la obligación financiera por los recursos desembolsados.

Así las cosas, como el dinero lo debe ingresar al fondo común constituido por los aportantes del proyecto, se registra con 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 221302-Préstamos banca multilateral, de la cuenta 2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, y dado que la amortización a capital de la deuda, así como el pago de los respectivos intereses se encuentra a cargo de los actores, la Empresa simultáneamente debe reconocer el derecho de cobro por haber solicitado el crédito a su nombre, debitando la subcuenta 147044-Esquemas de cobro, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los actores para reconocer contablemente los recursos del préstamo que les corresponde pagar y que constituyen sus aportes en el proyecto, deben registrar un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta 249011-Esquemas de pago, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando los actores del Convenio de Cooperación y Apoyo Financiero realicen el desembolso de los recursos acordados a través del encargo fiduciario para financiar el servicio de la deuda, la Empresa registra 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. Mientras que los actores reconocen el valor desembolsado debitando la subcuenta 142402-En administración, de la

cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y la 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Para reconocer la amortización a capital del préstamo, la Empresa debita la subcuenta 221302-Préstamos banca multilateral, de las cuentas 2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, y se acredita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Simultáneamente, registra un débito la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 147044-Esquemas de cobro, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

De otra parte, los actores disminuyen los recursos entregados en administración y el pasivo reconocido con un débito en las subcuentas 249011-Esquemas de pago y la 580137-Operaciones de crédito público externas de largo plazo, de las cuentas 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y la 5801-INTERESES, respectivamente, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 20118-157059 del 06-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	1640 Edificaciones
	Subtema		Reconocimiento por parte del Hospital Mental de Antioquia del convenio interadministrativo de cooperación con la Gobernación de Antioquia, para la reposición y construcción de redes hidrosanitarias, de ventilación y red contra incendios, teniendo en cuenta que el manejo de los recursos se hará a través de IDEA

Doctora
EDILMA IDÁRRAGA CORREA
Contadora
Hospital Mental De Antioquia
Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157059, en la cual consulta cuál es el tratamiento contable del convenio interadministrativo de cooperación suscrito entre el Hospital Mental de Antioquia y el Departamento de Antioquia, y cómo se deben incorporar las obras realizadas.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del convenio interadministrativo de cooperación de colaboración celebrado entre el Hospital Mental y la Gobernación de Antioquia, señala en su objeto que: *"Por el presente Convenio Interadministrativo de Colaboración, la ESE HOSPITAL MENTAL DE ANTIOQUIA colaborará con el Departamento de Antioquia, desarrollando todas las gestiones y actividades que en los campos financieros, técnico, administrativo, presupuestal y jurídico, fueren necesarios para la ejecución de la primera etapa del proyecto "Reposición y Construcción de las Redes Hidrosanitarias, de Ventilación y Red Contra incendios de la E.S.E. Hospital Mental de Antioquia, para lo cual realizará el proceso de selección del contratista de obra e interventoría, de conformidad con lo establecido en la normatividad contractual vigente."*

La cláusula segunda señala: *"VALOR. El valor de las obras y la Interventoría que a través de este Convenio Interadministrativo de Colaboración se compromete LA ESE HOSPITAL MENTAL DE ANTIOQUIA a contratar se estima en la suma de MIL SETECIENTOS MILLONES PESOS ML (\$1.700.000.000), de conformidad con los costos presupuestados para la ejecución completa del objeto del presente convenio."*

La cláusula cuarta del convenio indica que: *"MANEJO DE LOS RECURSOS: La administración y pago del presente convenio, se hará a través del INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA IDEA, para efectos del desembolso de los recursos, la ESE HOSPITAL MENTAL DE ANTIOQUIA deberá cumplir con las condiciones establecidas en el convenio suscrito con el DEPARTAMENTO."*

Por otra parte la cláusula quinta establece, con respecto al giro de los recursos lo siguiente: *"EL DEPARTAMENTO trasladará el 100% de los recursos a una cuenta especial al INSTITUTO PARA EL DESARROLLO DE ANTIOQUIA- IDEA y ésta Entidad a su vez, abrirá una cuenta a nombre del proyecto denominada "Reposición y Construcción de las Redes Hidrosanitarias de Ventilación y Red Contra incendios de la ESE Hospital Mental de Antioquia Primera etapa", (...) PARAGRAFO PRIMERO: Una vez suscrito el convenio con la E.S.E Hospital Mental de Antioquia, éste deberá hacer la respectiva incorporación de los recursos a su presupuesto (...) PARAGRAFO SEGUNDO: Los rendimientos financieros que genere dicha cuenta serán reintegrados al DEPARTAMENTO en su totalidad. PARAGRAFO TERCERO: Los recursos no podrán ser destinados para ningún fin diferente al establecido en el presente convenio (...)"*

La cláusula sexta del mismo convenio, establece que: "FORMA DE PAGO: Para efectos del giro de los recursos depositados en la cuenta designada para tal fin, se realizarán los pagos de la siguiente manera: Hasta el 50% inicial, que se cancelará, previa aprobación de las garantías que debe constituir la E.S.E Hospital Mental de Antioquia a favor del Departamento, la presentación de los contratos derivados de este convenio, que garanticen que las condiciones están dadas para dar inicio a las obras, plan de inversión de recursos, cronograma de ejecución de obras, solicitud de desembolso y todos los documentos exigidos para tal fin. Un 30% del valor del presente convenio, mediante el pago de actas de avance parcial de obra realmente ejecutada (...). El último pago equivalente al 20% se pagará una vez las obras hayan sido culminadas en su totalidad y la E.S.E. Hospital Mental de Antioquia acredite mediante actas, el recibo y la liquidación de los contratos de obra e interventoría (...)"

En lo relacionado con la normatividad contable, 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 1640-EDIFICACIONES indica: "*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.*"

Por su parte, la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL: "*Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables.*

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

Se acredita con:

1. *El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública"*

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Régimen de Contabilidad Pública el numeral 1 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."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, los registros contables originados en la realización de convenios de cooperación, deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de Registro y Devengo o Causación, 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 sobreestimen los activos y los ingresos, así como que se subestimen de los pasivos y los gastos.

En ese orden ideas, cuando el Departamento entregue los recursos al Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA, La ESE Hospital Mental reconoce 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 3208-CAPITAL FISCAL. Esto teniendo en cuenta que los recursos aportados constituyen un fortalecimiento patrimonial para la ESE Hospital Mental, adicionalmente dichos recursos no ingresan en las cuentas del Hospital sino que son administrados por el IDEA.

Con base en los respectivos informes presentados por el Instituto para el Desarrollo de Antioquia-IDEA en relación con la ejecución de los recursos, La ESE reconoce un mayor valor en el activo a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y disminuye la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 20119-157813 del 12-10-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1424 Recursos entregados en administración 5501 Educación
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional del Convenio de Cooperación firmado con la OIM y UNICEF, para promover el fortalecimiento de la educación media

Doctora
MAGDA ARÉVALO ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Educación Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157813, en la cual consulta el tratamiento contable del convenio especial de cooperación entre el Ministerio de Educación Nacional- OIM-UNICEF.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Convenio Especial de Cooperación celebrado entre el Ministerio de Educación Nacional-MEN, Organización Internacional para las Migraciones OIM Misión en Colombia y Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia UNICEF Misión en Colombia, señala como objeto del mismo: *"Aunar esfuerzos institucionales entre UNICEF, OIM y el MEN para promover el fortalecimiento de la educación media a través del desarrollo de estrategias de mejoramiento en las instituciones educativas y secretarías de educación que permitan fomentar la cultura emprendimiento, los Proyectos Pedagógicos Productivos así como nuevos esquemas de articulación con la educación superior y para el trabajo desde un enfoque de derechos."*

La cláusula tercera señala: "*OBLIGACIONES ESPECIFICAS PARA CADA UNA DE LAS ENTIDADES DEL CONVENIO, (MINISTERIO DE EDUCACIÓN), ORGANISMOS COOPERANTES (OIM, UNICEF), ORGANISMOS EJECUTOR DE LOS RECURSOS. (...) El MEN se compromete a:*

- a. Acompañar la ejecución el objeto del presente convenio en los términos y condiciones pactadas con la OIM y UNICEF.*
- b. Asignar el tiempo requerido para que el equipo de profesionales del Proyecto de Mejoramiento de la educación media y articulación con la educación superior y para el trabajo, asociado directamente a las acciones del convenio participen en las discusiones técnicas la planeación, la organización y la implementación de las actividades contempladas en el convenio y la asistencia a los eventos temáticos pertinentes al cumplimiento del objeto.*
- c. Orientar técnicamente a las Secretarías de Educación para contribuir a la implementación de los programas en las IEM.*
- d. Adelantar las acciones a cargo del MINISTERIO definidas en el Plan de Trabajo del convenio.*
- e. Entregar en calidad de aporte la suma de MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SESENTA Y NUEVE PESOS (\$1.384.547.569) en efectivo, los cuales serán desembolsados a la entidad ejecutora de los recursos en dinero en este caso OIM."*

La cláusula quinta del convenio indica que: "*Para todos los efectos, el valor del convenio asciende hasta la suma de MIL OCHOCIENTOS DIECINUEVE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SESENTA Y NUEVE PESOS (\$1.819.547.569) distribuidos de la siguiente manera:*

Por el MEN: \$1.384.547.569

Por UNICEF: \$365.000.000

Por OIM: \$70.000.000"

En lo relacionado con la normatividad contable, 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)

Por otra parte, la Norma Técnica relativa a los gastos en los párrafos 284 y 289 del numeral 9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

"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. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, 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."*

Igualmente, la cuenta 5501-EDUCACIÓN indica: *"Representa el valor de los gastos en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación de servicios educación de la población más pobre y vulnerable, en desarrollo de su función social."*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, los registros contables originados en la realización de convenios de cooperación, deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de Registro y Devengo o Causación, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, para evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como que se subestimen los pasivos y los gastos, es ese sentido el Ministerio de Educación deberá atender el siguiente tratamiento contable:

En desarrollo del convenio suscrito entre el MEN-OIM Y UNICEF con el objeto de promover el fortalecimiento de la educación media a través del desarrollo de estrategias de mejoramiento en las instituciones educativas y secretarías de educación, el Ministerio de Educación reconocerá los aportes entregados mediante 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.

En la medida que avanza la ejecución del convenio y la entrega de los informes correspondientes por parte del ejecutor, en este caso OIM, el Ministerio de Educación reconoce el gasto público social mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN por tratarse de valores correspondientes a los programas de apoyo educativo a población desplazada y vulnerable y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 201110-158541 del 05-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	5505 Recreación y deporte
		1.3	5506 Cultura
		1.4	5507 Desarrollo comunitario y bienestar social
		1.5	1920 Bienes entregados a terceros
	Subtema		Reconocimiento contable de de los hechos económicos y financieros que se desprenden de la ejecución de los contratos de apoyo interinstitucional Nos. 2011-014, 2011-026, 2011-027, 2011-028, 2011-030, 2011-074 y 2011-082, celebrados por la Alcaldía del Municipio Castilla La Nueva.

Doctora
MYRIAM VERÓNICA SERRANO ROZO
Jefe de Oficina Financiera
Alcaldía de Castilla la Nueva
Castilla La Nueva – Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158541, en la cual solicita concepto respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos y financieros que se desprenden de la ejecución de los contratos de apoyo interinstitucional Nos. 2011-014, 2011-026, 2011-027, 2011-028, 2011-030, 2011-074 y 2011-082, celebrados por la Alcaldía del Municipio Castilla La Nueva.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-014 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y la Corporación Integral y Comunitaria Llanera.

La cláusula primera del contrato celebrado señala que: "*OBJETO: MEJORAR LAS CONDICIONES NUTRICIONALES DE LOS ESTUDIANTES DE LA INSTITUCIÓN EDUCATIVA CASTILLA LA NUEVA SEDE URBANA Y SEDES RURALES EN EJECUCIÓN DEL PROYECTO CÓDIGO 2008501500021*".

Así mismo la cláusula segunda del citado contrato establece que: "*OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: 1) Ejecutar y administrar los recursos aportados por el Municipio y ordenar los gastos acorde con lo establecido en el contrato. (...)*"

La cláusula cuarta del mismo contrato, expresa que: "*VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO: Para todos los efectos legales y fiscales El contrato tendrá un valor de DOS MIL SEISCIENTOS NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL NOVECIENTOS PESOS (\$2.609.840.900) incluido IVA, discriminados de la siguiente forma: Un aporte en efectivo por parte de la administración municipal correspondiente a DOS MIL CUATROCIENTOS UN MILLÓN CINCUENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS VEINTIOCHO PESOS (\$2.401.053.628) M/CTE, y un aporte de la CORPORACIÓN con*

DOSCIENTOS OCHO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y DOS PESOS (\$208.787.272) M/CTE, EL MUNICIPIO transferirá a la CORPORACIÓN INTEGRAL Y COMUNITARIA LLANERA el valor de sus aportes (...)".

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-026 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y la Corporación Cultural y Deportiva del Meta-CORCULDER.

La cláusula primera del contrato celebrado establece que: "*OBJETO: "REALIZACIÓN DE OLIMPIADAS DEPORTIVAS ECOPETROL – MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA 2011, EN EJECUCIÓN DEL PROYECTO ASISTENCIA, REALIZACIÓN Y PARTICIPACIÓN EN OLIMPIADAS Y EVENTOS DEPORTIVOS CASTILLA LA NUEVA (...)"*"

El numeral 4º de la cláusula segunda del mismo contrato, señala como obligaciones de la Corporación Que: "*Ejecutar y administrar los recursos aportados por el Municipio y ordenar los gastos a cabalidad y las actividades comprendidas en la contratación, según se establece en la propuesta presentada por la Corporación que específicamente permitirán la realización de las olimpiadas deportivas, cerca de 500 personas en los encuentros deportivos de las modalidades de fútbol, futsal, voleibol, básquetbol, atletismo y aeróbicos*".

La cláusula quinta del citado contrato, expresa que: "*VALOR Y FORMA DE PAGO: Para los efectos legales y fiscales pertinentes, el valor estimado para la realización del presente Contrato es de CUARENTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y UN MIL PESOS (\$42.641.000) M/CTE de los cuales el Municipio aporta la suma de CUARENTA MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS (\$40.591.000) M/CTE, representados así: Un aporte de VEINTINUEVE MILLONES TRESCIENTOS ONCE MIL PESOS MCTE (\$29.311.000) y en bienes y servicios la suma de ONCE MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA MIL PESOS MCTE (\$11.280.000) conforme se discrimina en el presupuesto, y la CORPORACIÓN CULTURAL Y DEPORTIVA DEL META CORCULDER, aporta la suma de DOS MILLONES CINCUENTA MIL PESOS (\$2.050.000) MCTE, representados en el alquiler de la tarima para inauguración de aeróbicos, publicidad escrita, publicidad móvil en el casco urbano, publicidad móvil en el casco urbano de San Lorenzo*".

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-027 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y la Corporación Cultural y Deportiva del Meta-CORCULDER.

La cláusula primera del contrato celebrado señala que: "*OBJETO: "APOYAR EL FORTALECIMIENTO DEPORTIVO DE LOS HABITANTES DEL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA – META, EN DESARROLLO DE LOS PROYECTOS IMPLEMENTACIÓN ESCUELAS DE FORMACIÓN DEPORTIVA CASTILLA LA NUEVA META CÓDIGO 2008501500003, ASISTENCIA, REALIZACIÓN Y PARTICIPACIÓN EN OLIMPIADAS Y EVENTOS DEPORTIVOS CASTILLA LA NUEVA META CÓDIGO 2008501500026" (...)*".

La cláusula segunda del mismo contrato, expresa que: "*OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: las obligaciones de LA CORPORACIÓN frente al MUNICIPIO serán las siguientes: 1). Ejecutar y administrar los recursos aportados por el Municipio y ordenar los gastos acorde con lo establecido en el contrato. (...)*".

La cláusula quinta del mismo contrato, establece que: "*VALOR Y FORMA DE PAGO: "Para efectos legales y fiscales pertinentes, el valor estimado para la realización del presente contrato es de TRESCIENTOS CINCUENTA Y UN MILLONES CIENTO QUINCE MIL QUINIENTOS VEINTI OCHO*

PESOS (\$351.115.528) M/CTE de los cuales el Municipio aporta la suma de TRESCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES CIENTO QUINCE MIL QUINIENTOS VEINTIOCHO PESOS (\$328.115.528) y LA CORPORACIÓN CULTURAL CORCULDER META, aporta la suma de VEINTESEIS MILLONES DE PESOS (\$26.0000.000), representados en bienes y servicios concretos y valorizados, acordes a la propuesta por esta presentada al MUNICIPIO, (...)"

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-028 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y la Corporación Cultural y Deportiva del Meta-CORCULDER.

La cláusula primera del contrato celebrado, establece que: "*OBJETO: "APOYAR EL FORTALECIMIENTO, PROMOCIÓN Y DIVULGACIÓN DE LAS ACTIVIDADES Y VALORES CULTURALES (ARTÍSTICOS, FOLCLÓRICOS E HISTÓRICOS) DE LA COMUNIDAD CASTELLANA Y LA OPERACIÓN DE LOS ESCENARIOS CULTURALES DEL MUNICIPIO, EN EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS: EN EJECUCIÓN DEL PROYECTO ASISTENCIA Y PROMOCIÓN A DIVERSAS ESCUELAS Y FORMAS DE MANIFESTACIÓN ARTÍSTICA Y CULTURAL DEL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA CÓDIGO 2008501500065, ASISTENCIA A LA PARTICIPACIÓN EN EVENTOS CULTURALES DE LAS DIFERENTES MODALIDADES DE LA CASA DE LA CULTURA DEL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA (...)"*

La cláusula segunda del mismo contrato celebrado, señala que: "*OBLIGACIONES DE LA COPORACIÓN: Las obligaciones de la CORPORACIÓN frente al MUNICIPIO serán las siguientes: 1) Ejecutar y administrar los recursos aportados por el Municipio y ordenar los gastos acorde con lo establecido en el contrato. (...)"*

La cláusula quinta del mismo contrato, expresa que: "*VALOR Y FORMA DE PAGO: "Para efectos legales y fiscales pertinentes, el valor estimado para la realización del presente contrato es de TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA MIL SETENTA PESOS (397.390.070) de los cuales el Municipio aporta la suma de TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS NOVENTA PESOS (\$368.362.390) Y LA CORPORACIÓN CULTURAL CORCULDER META, aporta la suma de VEINTINUEVE MILLONES VEINTISIETE MIL SEISCIENTOS OCHENTA PESOS (\$29.027.680), representados en bienes y servicios concretos y valorizados, acordes a la propuesta por esta presentada al Municipio, (...)"*

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-030 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y la Corporación Integral y Comunitaria Llanera.

La cláusula primera del contrato celebrado, establece que: "*OBJETO: FORTALECIMIENTO DEL PLAN NACIONAL DE ALIMENTACIÓN Y NUTRICIÓN MEDIANTE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROGRAMA NUTRICIONAL QUE BENEFICIA A ADULTOS MAYORES Y PERSONAS CON DIVERSIDAD FUNCIONAL QUE RESIDEN EN EL ÁREA URBANA Y RURAL DEL MUNICIPIO, EN DESARROLLO DEL PROYECTO PROTECCIÓN Y ATENCIÓN INTEGRAL A LA TERCERA EDAD DEL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA META CÓDIGO 2008501500109 Y ASISTENCIA Y FORTALECIMIENTO DEL PLAN NACIONAL DE ALIMENTACIÓN Y NUTRICIÓN EN CASTILLA LA NUEVA (...)"*

La cláusula segunda del mismo contrato celebrado, señala que: "*OBLIGACIONES DE LA COPORACIÓN: En virtud del vínculo contractual. El CONTRATISTA deberá cumplir con las siguientes actividades: (...) 2). Ejecutar y administrar los recursos aportados por el Municipio y ordenar los gastos acorde con lo establecido en el contrato"*

La cláusula quinta del mismo contrato, expresa que: "*VALOR Y FORMA DE PAGO: para los efectos legales y fiscales pertinentes, el valor del presente contrato asciende a la suma de CUATROCIENTOS SESENTA Y NUEVE MILLONES CIENTO MIL SETECIENTOS OCHENTA PESOS (\$469.100.780) M/CTE de los cuales el MUNICIPIO aporta la suma de CUATROCIENTOS VEINTIUN MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS OCHENTA PESOS (\$421.543.980) M/CTE, en dinero en efectivo, y la CORPORACIÓN INTEGRAL Y COMUNITARIA LLANERA aporta la suma de CUARENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS PESOS (\$47.556.800) M/CTE, representados en bienes y servicios acordes a la propuesta por esta presentada al Municipio (...)*".

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-074 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y el Club Municipal de Coleo de Castilla La Nueva.

La cláusula primera del contrato celebrado, establece que: "*OBJETO: "REALIZACIÓN DEL VII ENCUENTRO VAQUIANO EL DÍA 20 DE MARZO DE 2011 EN EL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA EN EJECUCIÓN DEL PROYECTO "ASISTENCIA, REALIZACIÓN Y PARTICIPACIÓN EN OLIMPIADAS Y EVENTOS DEPORTIVOS CASTILLA LA NUEVA, (...)*".

La cláusula segunda del mismo contrato celebrado, señala que: "*OBLIGACIONES DEL CLUB: En virtud del vínculo contractual, EL CLUB deberá cumplir con las siguientes actividades: 1). Ejecutar y administrar los recursos aportados por el Municipio y ordenar los gastos acorde con lo establecido en el contrato (...)*".

La cláusula cuarta del mismo contrato, expresa que: "*VALOR Y FORMA DE PAGO: "El contrato tendrá un valor que asciende a la suma de TRECE MILLONES CIENTO MIL PESOS MCTE (13.100.000.00), de los cuales el MUNICIPIO aporta la suma de DOCE MILLONES DOSCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$12.200.000.00), y el CLUB MUNICIPAL aportará la suma de NOVECIENTOS MIL PESOS MCTE (\$900.000.00) acordes a la propuesta por esta presentada al Municipio (...)*".

Contrato de Apoyo Interinstitucional No. 2011-082 de 2011 celebrado entre el Municipio de Castilla La Nueva y la Corporación Cultural y Deportiva del Meta-CORCULDER.

La cláusula primera del contrato celebrado, establece que: "*OBJETO: "CELEBRACIÓN DEL CINCUENTENARIO DEL MUNICIPIO CASTILLA LA NUEVA META (...)*"

La cláusula segunda del mismo contrato celebrado, señala que: "*OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: las obligaciones de la CORPORACIÓN frente al MUNICIPIO serán las siguientes: 1). Ejecutar los recursos aportados por el municipio acorde con lo establecido en las especificaciones técnicas y en el presupuesto oficial. (...)*"

La cláusula quinta del mismo contrato, expresa que: "*VALOR Y FORMA DE PAGO: "Para efectos legales y fiscales pertinentes, el valor estimado para la realización del presente contrato es de CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN MILLONES CUATROSCIENTOS MIL PESOS (\$491.400.000.00) Mcte de los cuales el MUNICIPIO aporta la suma de CUATROSCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MILLONES DE PESOS Mcte (\$455.000.000.00) en efectivo y la CORPORACIÓN CULTURAL Y DEPORTIVA DEL META-CORCULDER, aporta la suma de TREINTA Y SEIS MILLONES CUATROSCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$36.400.000.00)*"

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 141 del mismo Marco Conceptual 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”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 282 del mismo instrumento normativo, 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 igual forma, el párrafo 289 del mismo Marco Conceptual, señala que: “El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el 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 establece que esta se debita por “1- El valor de los recursos entregados”, y se acredita por “2- El valor de los gastos generados”, y “3- El valor de los activos adquiridos”.

Así mismo, expresa 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, los recursos aportados por la Alcaldía de Castilla La Nueva a las entidades ejecutoras de los contratos de apoyo interinstitucional objeto de su consulta, 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. Lo anterior, con independencia de que en las cláusulas de los contratos celebrados se señale la entrega inicial de parte de los recursos a título de anticipo, en la medida en que dichos recursos son entregados para

la administración y ejecución por parte de las entidades con las cuales se celebran los citados contratos.

A medida que se van ejecutando los recursos, la entidad debe reconocer un débito en las subcuentas 550506-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE, 550606-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5506-CULTURA, o 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, según corresponda a la naturaleza de la operación, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En el evento en que se adquieran activos que pasan a ser de propiedad de la Alcaldía, ésta deberá reconocer un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la CLASE 1-ACTIVOS, según la naturaleza del bien adquirido, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora, en el evento en que la entidad haga entrega de bienes para el desarrollo de actividades permanentes por parte de las entidades ejecutoras, la entidad debe reclasificarlos a la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración, o 192002-Bienes inmuebles entregados en administración, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por el valor en libros de cada bien, el cual está constituido por el valor neto resultante de comparar el costo histórico, la depreciación y provisión, manteniendo el detalle de cada uno de los conceptos y su naturaleza, ya sea al nivel de auxiliar o dentro de la operación, con el fin de conservar la historia del bien. De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican de la subcuenta que identifique la naturaleza del bien, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, a la subcuenta denominada "Otros activos, de éstas misma cuentas.

CONCEPTO 201110-158499 del 01-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	5505 Recreación y deporte
	Subtema		Reconocimiento por parte de Coldeportes de los recursos entregados para ejecutar proyectos

2	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/ Devengo o causación
		2.1	1413 Transferencias por cobrar
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Coldeportes de las transferencias e inviabilidad de que están sean provisionadas

Doctor
LUÍS EDUARDO ROJAS FRANKY
Coordinador de la Gestión Financiera y Presupuestal
Instituto Colombiano del Deporte-COLDEPORTES
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158499, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"(...) las entidades del orden territorial (Institutos departamentales y/o municipales de deportes, alcaldías y/o gobernaciones), presentan proyectos de inversión que desarrollan los lineamientos de la política pública, la cual a su vez está contenida en los planes, programas y proyectos formulados por Coldeportes, de igual manera se proceden con otros organismos que hacen parte del Sistema Nacional del Deporte como son el Comité Olímpico Colombiano, Comité Paralímpico Colombiano y las Federaciones deportivas.*

Una vez Coldeportes viabiliza los proyectos y se conceptúa que sí desarrollan la política pública en materia de deporte, recreación y actividad física, se procede a la firma de contratos interadministrativos, con los cuales se entregan recursos para que sean ejecutados en los proyectos previamente viabilizados; estos recursos, en el caso de los organismos territoriales, deben ser incorporados a sus presupuestos para su posterior ejecución.

(...)

Es importante tener en cuenta que todos los convenios cuentan con un Supervisor nombrado por Coldeportes, quien es el encargado de hacer el seguimiento a la ejecución de proyectos y la aplicación de los recursos y posterior liquidación y finiquito de la cuenta que debe ser rendida.

Esto mismo se aplica a los demás organismos del Sistema nacional del Deporte, en cuanto tenga que ver con ejecución de recursos y no con la prestación de un servicio o el suministro de un bien.

(...)

Otra consulta que elevamos (...) es la que se sustenta en el hecho de no haber provisionado la cuenta 1-4-13-14 – OTRAS TRANSFERENCIAS-. Al respecto tenemos entendido que sobre las transferencias no se debe hacer provisión alguna, y que los ingresos por transferencias se deben contabilizar al momento del recaudo; estas transferencias están contabilizadas atendiendo que los entes departamentales hicieron el reconocimiento de la obligación y firmaron acuerdos de pago, para garantizar su giro de conformidad con las cláusulas pactadas en dichos acuerdos. Estos acuerdos de pago, son exigibles y cuentan con cláusulas aceleratorias en caso de incumplimientos".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Recursos entregados en administración

Mediante comunicación telefónica la entidad manifestó que los recursos destinados a la ejecución de proyectos por parte de los entes territoriales y demás organismos integrantes del Sistema Nacional del Deporte son incorporados en el presupuesto de Coldeportes como gastos de inversión.

Así las cosas, en materia contable, el párrafo 11 del Marco Conceptual 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 101 del mismo instrumento normativo, expresa que: "Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información". (Subrayado Fuera de texto)

El párrafo 104 del citado Marco Conceptual establece en relación con la Razonabilidad como condición para que se cumpla 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)

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

De igual forma, el párrafo 119 del mismo texto 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)

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 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 establece que esta se debita por "1- El valor de los recursos entregados", y se acredita por "2- El valor de los gastos generados".

Señala además que la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE "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".

2. Transferencias

Mediante comunicación telefónica la entidad señaló que las transferencias recibidas corresponden a la participación que tiene Coldeportes sobre el impuesto a los cigarrillos, los cuales son transferidos por los entes territoriales.

Los párrafos 264 y 265 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente a 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."*

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)

El párrafo 269 del mismo texto normativo, expresa que: *"Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 278 del citado Marco Conceptual, 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".* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en relación con la provisión de deudores, el párrafo 156 del mismo Marco Conceptual, señala que: *"(...) Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Recursos entregados en administración

Con base en las consideraciones expuestas, una vez girados los recursos a las distintas entidades ejecutoras de los proyectos, Coldeportes debe reconocer 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.

A medida que se van ejecutando los recursos por parte de las entidades administradoras de los mismos, Coldeportes debe disminuir los recursos entregados, mediante un débito en la subcuenta 550506-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Si al finalizar los contratos celebrados para la ejecución de los proyectos, resultan remanentes que deben ser restituidos a Coldeportes, ésta entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, las entidades ejecutoras de los recursos deben reconocer con el giro de los mismos de parte de Coldeportes 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.

En la medida en que va ejecutando los recursos 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 que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En caso de que se adquieran bienes que pasan a ser de propiedad de las entidades ejecutoras de los recursos, éstas deben reconocer un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Activo, según la naturaleza del bien que se trate, y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda.

Si al finalizar los contratos celebrados se deben restituir remanentes existentes a Coldeportes, la entidad ejecutora debe reconocer 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.

2. Transferencias

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, los ingresos por transferencias deben reconocerse una vez se conozca que la entidad cedente de los recursos expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación; por lo cual, es contrario al Régimen de Contabilidad Pública reconocer los ingresos por transferencias en el momento del recaudo, pues esto contraría el principio de causación.

Ahora, dado que las transferencias son derechos de cobro que no se originan en la producción de bienes o prestación de servicios, sino que provienen de traslados de recursos sin contraprestación entre entidades públicas, éstas no son objeto del reconocimiento de provisiones por el incumplimiento del pago por parte de la entidad que tiene reconocida la obligación. En caso de que se establezca la imposibilidad de su recaudo por cualquier causa que se origine, Coldeportes debe retirar los saldos reconocidos mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO 201110-158596 del 22-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1	Reconocimiento por parte del Municipio de Medellín de los recursos que entrega en administración a entidades ejecutoras a fin de evitar diferencias en operaciones reciprocas

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9915 Acreedoras de control pro contra (Db)
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Municipio de Medellín de las demandas interpuestas por contribuyentes a las liquidaciones oficiales que no se encuentran en firme y que no han sido pagadas

Doctora
 OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
 Líder de Programa Unidad de Contaduría
 Subsecretaría Financiera-Secretaría de Hacienda
 Municipio de Medellín
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158596, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en los siguientes casos: 1) Cuando el Municipio entrega recursos en administración, con el fin de evitar las diferencias en saldos por operaciones recíprocas que se presentan con la entidad ejecutora de los recursos. 2) A las demandas interpuestas por los contribuyentes a las liquidaciones oficiales que no se encuentran en firme y que no han sido pagadas.

CONCLUSIÓN

1. Operación recíproca cuentas 1424 Vs. 2453

Al respecto nos permitimos señalar que los recursos entregados en administración por la Alcaldía de Medellín deben ser reconocidos contablemente en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la entidad que los recibe debe registrarlos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; no obstante, es factible que se presenten diferencias en los saldos de operaciones recíprocas, toda vez que el momento de ejecución de los recursos por la entidad encargada de su administración puede diferir del momento de legalización de quien los entrega.

Es así como en la medida que se efectúen los pagos en ejecución de lo convenido, la entidad mandataria deberá disminuir la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Y de otra parte, el Municipio con las actas o informes de avance entregados por la entidad que ejecuta debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración e incorporar el activo, si el objeto es la ejecución de una obra civil, 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.

En consecuencia, no es viable el registro propuesto y en su defecto deberán implementarse los procedimientos de control interno y de flujo de información en ambas entidades, que permitan la conciliación oportuna de los saldos por operaciones recíprocas objeto de información a la CGN.

2. Reconocimiento contable de las demandas interpuestas por los contribuyentes a las liquidaciones oficiales de los diferentes impuestos.

Según lo expresado en la consulta 20116-155583, las liquidaciones oficiales que no se encuentran en firme deben reconocerse como derechos contingentes, de manera que las demandas presentadas a dichas liquidaciones, pueden registrarse en cuentas de orden como medida de control, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL (Cr). Lo anterior teniendo en cuenta que los derechos aún no han sido reconocidos y un fallo definitivo en contra de la entidad no implicaría el reconocimiento de obligaciones sino el dejar de percibir total o parcialmente los ingresos liquidados.

En relación con las cuentas recíprocas por contribución especial de obra pública, hemos trasladado su solicitud a la Subcontaduría de Consolidación, por ser competencia de esa área, para el respectivo trámite.

CONCEPTO 201112-159743 del 30-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9915 Acreedores de control por el contrario (Db)
		1.2	9308 Recursos administrados en nombre de terceros
		1.3	8355 Ejecución de proyectos de inversión
		1.4	9355 Ejecución de proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento contable de los recursos del FNC-Subcuenta Colombia Humanitaria recibidos por las entidades nacionales o territoriales cuando estas últimas son administradoras y a su vez ejecutoras

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9915 Acreedores de control por el contrario (Db)
		1.2	9308 Recursos administrados en nombre de terceros
	Subtema		Reconocimiento contable de los recursos del FNC-Subcuenta Colombia Humanitaria cuando las entidades públicas nacionales o territoriales que reciben los recursos actúan solo como administradoras y celebran convenios con otras entidades públicas para que estas ejecuten los recursos

Doctora
HELENA DEL PILAR CAICEDO CUENCA
Subsecretaria de Contabilidad
Gobernación del Valle del Cauca
hcaicedoc@valledelcauca.gov.co

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159743 en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los recursos que la Gobernación del Valle recibe del Fondo Nacional de Calamidades.

Es de anotar que mediante correo electrónico nos aclara que actualmente la Gobernación tiene reconocidos estos recursos en la subcuenta 142402-Encargos Fiduciario, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINSTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Los artículos 1 y 3 del Decreto 1547 de 1984, modificado por el Decreto 919 de 1989, señalan:

"ARTICULO 1o. DE LA CREACIÓN DEL FONDO NACIONAL DE CALAMIDADES. *Créase el Fondo Nacional de Calamidades como una cuenta especial de la Nación, con Independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística, con fines de interés público y asistencia social y dedicado a la atención de las necesidades que se originen en situaciones de desastre o de calamidad o de naturaleza similar.*

(...)

ARTICULO 3o. *El Fondo Nacional de Calamidades será manejado por la Sociedad Fiduciaria La Previsora Limitada, empresa industrial y comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público".*

El artículo 14 del Decreto 4830 de 2010, en lo relacionado con la transferencia de recursos del Fondo Nacional de Calamidades a entidades públicas nacionales o territoriales y privadas para su administración, señala: "El Fondo Nacional de Calamidades podrá transferir recursos a entidades públicas del orden nacional o territorial y entidades privadas para ser administrados por éstas, sin que para ello se requiera operación presupuestal alguna por parte de la entidad receptora. En el documento que ordene la transferencia se indicará de manera expresa la destinación de los recursos, los cuales se girarán a cuentas abiertas especialmente para la atención de la emergencia invernal.

(...)

Corresponderá a la Junta Directiva del Fondo Nacional de Calamidades reglamentar todo lo relativo a las transferencias de que trata el inciso anterior, al control de su utilización y a la legalización de los mismos". (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, los artículos 1 y 5 de la Resolución No. 1 de 2011 expedida por la Junta Directiva del Fondo Nacional de Calamidades, por medio de la cual se reglamenta la transferencia de recursos señalan:

"ARTÍCULO PRIMERO. TRANSFERENCIA DIRECTA Y SIN INCOPORACIÓN AL PRESUPUESTO DE RECURSOS A LOS DEPARTAMENTOS Y ALCALDÍAS DE CIUDADES CAPITALES

(...)

b) Estos recursos se trasladarán a un encargo fiduciario a nombre del Departamento o Ciudad Capital afectado en una cartera colectiva a la vista de FIDUPREVISORA S.A., y su administración quedará a cargo del ordenador del gasto, (...),. Este encargo solo recibirá recursos del Fondo Nacional de Calamidades-Subcuenta Colombia Humanitaria. Este dinero no hace parte del presupuesto del Departamento o Ciudad capital afectado.

(...)

ARTÍCULO QUINTO. TRANSFERENCIA DE RECURSOS A OTRAS ENTIDADES. *La transferencia de los recursos a las entidades públicas nacionales, territoriales y privadas con destino a los gastos para la atención a la emergencia, diferentes a los mencionados en el artículo 1, se hará mediante contratos y convenios suscritos a través de FIDUPREVISORA S.A como representante legal del Fondo Nacional de Calamidades, (...)*

PARÁGRAFO 1: *Los recursos afectos al cumplimiento de estas transferencias, se trasladarán a un encargo fiduciario a nombre de las entidades públicas nacionales, territoriales y privadas en una cartera colectiva a la vista de la misma FIDUPREVISORA S.A., pero su administración estará a cargo del ordenador del gasto de la respectiva entidad*". (Subrayados fuera de texto)

El artículo 7 de la Resolución 02 de 2011, expedida por la Junta Directiva del Fondo Nacional de Calamidades, indica: "Cuando no se ejecuten la totalidad de los recursos asignados, éstos deben ser reintegrados de manera inmediata al Fondo Nacional de Calamidades-Subcuenta Colombia Humanitaria, (...)".

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 34 y 119 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

"1. Entidad Contable Pública

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.

(...)

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. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el artículo de la Resolución 423 del 21 de diciembre de 2011, por la cual se modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

"ARTÍCULO 4º. *Modificar los numerales 11 y 29 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, los cuales quedarán así:*

11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Quando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. (...).

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

(...)

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 el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de encargo fiduciario. 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 ésta los incorpore en su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, o en la subcuenta 190104- Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda.

(...)

ARTÍCULO 6º. Transitorio. *Las entidades contables públicas que en aplicación de lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 5º de la Resolución 585 de 2009 venían reconociendo los recursos recibidos de otras entidades contables públicas para ser administrados a través de encargos fiduciarios, como recursos recibidos y entregados en administración, en sus activos y pasivos, respectivamente, deben proceder a cancelar los saldos registrados por estos conceptos reconocidos durante el año 2011".* (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el siguiente grupo y las siguientes cuentas, así:

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".*

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)

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)

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".*

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN: *"Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos".*

A su vez, la citada Resolución 423 de 2011, describe la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, como: *"Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos que reciben las entidades públicas nacionales o territoriales del Fondo Nacional de Calamidades-FNC-Subcuenta Colombia Humanitaria, deben aplicar el siguiente tratamiento contable:

1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RECURSOS DEL FNC-SUBCUENTA COLOMBIA HUMANITARIA RECIBIDOS POR LAS ENTIDADES NACIONALES O TERRITORIALES CUANDO ESTAS ÚLTIMAS SON ADMINISTRADORAS Y A SU VEZ EJECUTORAS.

1.1. Traslado de los recursos del FNC al encargo fiduciario constituido por las entidades públicas nacionales o territoriales administradoras.

1.1.1. En el Fondo Nacional de Calamidades-FNC

Teniendo en cuenta que el Fondo Nacional de Calamidades es un patrimonio autónomo cuyo fideicomitente es el Ministerio del Interior y de Justicia, que reporta como una entidad contable pública con código independiente a la Contaduría General de la Nación, en el momento en que la Fiduciaria traslade los recursos al encargo fiduciario constituido a nombre de la entidad pública nacional o territorial administradora de los recursos, el FNC debe proceder a debitar 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 las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la subcuenta y cuenta del grupo 12-INVERSIONES, según corresponda a recursos que se encuentran en bancos o en inversiones.

1.1.2. En la entidad pública administradora y ejecutora de los recursos.

Una vez, la entidad nacional o territorial administradora de los recursos sea notificada del traslado de los recursos al encargo fiduciario constituido a su nombre, debe reconocer un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

1.2. Tratamiento contable de la ejecución de los recursos.

1.2.1. En la entidad pública administradora y ejecutora de los recursos.

En el momento en que la fiduciaria informe que ha efectuado los pagos ordenados por la entidad nacional o territorial con cargo a los recursos del encargo fiduciario que se encuentra a su nombre, esta última debe proceder a disminuir los recursos recibidos del FNC, mediante un débito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db). Igualmente debe informar sobre la ejecución de los recursos al FNC, para que esta proceda a actualizar sus registros contables.

Del mismo modo, la entidad nacional o territorial administradora y ejecutora de los recursos debe proceder a informar al FNC sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generan en el encargo fiduciario, para que este último proceda a actualizar sus registros contables.

Igualmente, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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.

1.2.2. En el FNC.

Por lo menos al finalizar el mes, con la información suministrada por la entidad pública nacional o territorial administradora de los recursos, sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generan en el encargo fiduciario, el FNC debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración a dichas entidades, mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si está orientado a la solución de necesidades básicas insatisfechas en los sectores definidos por la ley, o un débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, en caso de que la inversión esté dirigida a otros sectores; y como contrapartida un crédito en la subcuenta 142404-Encargo Fiduciario-Fiducia de Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para este caso se debe tener en cuenta que no existe operación recíproca entre las partes intervinientes, dado que el FNC reconoce los recursos entregados en una cuenta de balance y la entidad administradora, quién actúa como ejecutora, efectúa el reconocimiento en cuentas de orden.

Por su parte, los bienes que pueden formarse en virtud de la ejecución de los convenios se reconocen por parte de la entidad pública a la que de acuerdo con los mismos, se le otorgue la propiedad, mediante un débito en la subcuenta y cuenta de la clase 1-ACTIVOS, que identifique la naturaleza del bien y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda.

Es de anotar que este registro no genera operación recíproca entre las partes, por cuanto no existe doble acumulación en el consolidado elaborado por la Contaduría General de la Nación.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RECURSOS DEL FNC-SUBCUENTA COLOMBIA HUMANITARIA CUANDO LAS ENTIDADES PÚBLICAS NACIONALES O TERRITORIALES QUE RECIBEN LOS RECURSOS ACTÚAN SOLO COMO ADMINISTRADORAS Y CELEBRAN CONVENIOS CON OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS PARA QUE ESTAS EJECUTEN LOS RECURSOS.

2.1. Traslado de los recursos del FNC al encargo fiduciario constituido por las entidades públicas nacionales o territoriales administradoras.

En este caso el FNC debe efectuar el registro indicado en el numeral 1.1.1 y la entidad administradora el registro indicado en el numeral 1.1.2 de las conclusiones de este concepto.

2.2. Traslado de los recursos de las entidades públicas nacionales o territoriales administradoras, al encargo fiduciario constituido por la entidad pública ejecutora, para el manejo de los recursos.

2.2.1. En la entidad pública administradora de los recursos

El traslado de los recursos por parte de la entidad administradora al encargo fiduciario constituido por la entidad pública ejecutora, para el manejo de los recursos, no genera un registro en la contabilidad de la administradora, por cuanto sigue siendo la responsable por la totalidad de los recursos ante el FNC, y solo hasta cuando se efectúe la ejecución de los mismos por parte de la entidad ejecutora, la administradora debe proceder a afectar los recursos reconocidos en las cuentas de orden acreedoras de control.

2.2.2. En la entidad pública ejecutora

Con la notificación por parte de la fiduciaria sobre el depósito de los recursos efectuado por la entidad pública nacional o territorial administradora de los recursos al encargo fiduciario constituido por la entidad pública ejecutora, esta última debe reconocer un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Para este caso se debe tener en cuenta que no existe operación recíproca entre las partes intervinientes, dado que la entidad que entrega como la que recibe los recursos no afecta cuentas del balance.

2.3. Ejecución de los recursos

2.3.1. En la entidad pública ejecutora

En el momento en que la fiduciaria informe que ha realizado los pagos ordenados por la entidad ejecutora, con cargo a los recursos del encargo fiduciario que se encuentra a su nombre, la entidad ejecutora debe proceder a disminuir los recursos recibidos de la entidad administradora nacional o territorial, mediante un débito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db).

Así mismo, la entidad ejecutora debe informar sobre la ejecución de los recursos a la entidad pública nacional o territorial administradora, para que esta proceda a legalizar los recursos ante el FNC. Igualmente, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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.

2.3.2. En la entidad pública administradora de los recursos.

Por lo menos al finalizar el mes, con la información de la ejecución de los recursos presentada por la entidad ejecutora, la entidad administradora nacional o territorial debe proceder a disminuir los recursos recibidos del FNC, mediante un débito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db).

Del mismo modo, la entidad nacional o territorial administradora de los recursos debe proceder a informar al FNC sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generan en el encargo fiduciario, para que este último proceda a actualizar sus registros contables.

2.3.3. En el FNC

Con el informe sobre la ejecución y legalización de los recursos presentado por la entidad administradora nacional o territorial, el FNC como entidad contable pública que reporta con código independiente a la Contaduría General de la Nación, debe realizar el registro indicado en el numeral 1.2.2 de las conclusiones.

En cuanto a los bienes que pueden formarse en virtud de la ejecución de las obras, se debe seguir lo indicado en el párrafo tres del numeral 1.2.2 de las conclusiones.

Finalmente, se debe tener en cuenta que para las entidades públicas administradoras y ejecutoras que en aplicación de lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 5º de la Resolución 585 de 2009 venían reconociendo los recursos recibidos del FNC para ser administrados a través de encargos fiduciarios, como recursos recibidos y entregados en administración, en sus activos y pasivos, respectivamente, deben proceder a cancelar los saldos registrados por estos conceptos reconocidos durante el año 2011.

1470- Otros deudores

CONCEPTO 20113-152257 del 19-04-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
		1.2	1920 Bienes entregados a terceros
	Subtema		Reconocimiento de los aportes en efectivo y de bienes muebles e inmuebles, realizados por el partícipe no gestor en los contratos de cuentas en participación

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9346 Bienes recibidos de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Financiero de Casanare del terreno rebido en calidad de tenencia (sin transferir la propiedad)

Doctora
ROSS MARY MORENO GARCÍA
Profesional Área Contable
Instituto Financiero de Casanare
Yopal-Casanaere

ANTECEDENTES

Respetada doctora Ross Mary:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152257, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

- "1. Las erogaciones que el IFC (Instituto Financiero de Casanare) hace para crear un cultivo de mediano o tardío rendimiento, tales como compra de semillas, abonos, arrendamientos relacionados, arreglos, entre otros, en que cuenta se deben contabilizar?"*
- 2. Por favor aclararnos cuando la entidad usa la cuenta 147020, es decir, esta cuenta registra el valor recibido o el valor entregado en caso de hacer un contrato de cuentas en participación?"*
- 3. Si se recibe un terreno de parte de un tercero, persona natural privada, en calidad de tenencia (sin transferir la propiedad), para que el IFC opere en él por un tiempo de aproximadamente 10 años, este terreno se debe contabilizar en el activo (y su contrapartida cual sería) o en cuenta de orden?"*

Mediante comunicación telefónica el día 15 de abril de 2011, la consultante informa con respecto a la primera pregunta que ésta será objeto de una nueva comunicación, en la cual replanteará el tema consultado.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 152 y 153 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los activos, con respecto a la cuenta de deudores señala que: "(...) *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 de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción de la cuenta 1470-DEUDORES del mismo texto normativo señala que *"Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores"*

El párrafo 307 del mismo texto normativo 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 contable 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 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS indicando que: "*Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. (...)*"

SE DEBITA CON:

1. El valor de los bienes recibidos de terceros que son devueltos.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los bienes recibidos de terceros.

CONCLUSIÓN

1. ¿En qué cuenta se deben contabilizar las erogaciones que el IFC hace por compra de semillas, abonos, y otros insumos para un cultivo de mediano, tardío rendimiento?

La respuesta sobre este tema se atenderá con la nueva consulta que se formule una vez se reciba la comunicación anunciada.

2. ¿Cuándo se utiliza la subcuenta 147020?

Con relación a este punto, se concluye que la cuenta 1470-Otros deudores, subcuenta 147020-Cuentas en participación se utiliza cuando el participe no gestor reconoce el valor de su aporte al negocio, es decir, cuando entrega recursos en efectivo para la ejecución de la participación de un contrato, ahora bien, si el participe no gestor hace su aporte al negocio en bienes muebles e inmuebles deberá reconocerlos en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

3. Si se recibe un terreno de parte de un tercero para que el IFC opere en él por un tiempo, en calidad de tenencia ¿como se debe contabilizar?

El registro contable de hechos, transacciones y operaciones en las cuentas de orden de control permiten, entre otros, ejercer control sobre bienes y derechos.

En ese sentido, el bien inmueble que ha recibido para uso sin contraprestación el Instituto Financiero de parte de un tercero, deberá reconocerlo con un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCEPTO 20115-154155 del 14-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de una entidad contable pública de la entrega de recursos para la conformación de una Unión Temporal

Doctora
GLADYS MEJÍA GUERRERO
Líder I
Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154155, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe dar una entidad contable pública al reconocer en sus estados contables, el aporte o participación girado en calidad de miembro de una unión temporal.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos al artículo 7º de la ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de la Administración Pública), el cual definió los consorcios y las uniones temporales así:

“(…)

2. Unión Temporal: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

PARAGRAFO 1o. Los proponentes indicarán si su participación es a título de consorcio o unión temporal y, en este último caso, señalarán los términos y extensión de la participación en la propuesta y en su ejecución, los cuales no podrán ser modificados sin el consentimiento previo de la entidad estatal contratante.

Los miembros del consorcio y de la unión temporal deberán designar la persona que, para todos los efectos, representará al consorcio o unión temporal y señalarán las reglas básicas que regulen las relaciones entre ellos y su responsabilidad”.

De otra parte, en concepto del 9 de octubre de 2003, Rad.: 1513. CP. Gustavo Eduardo Aponte Santos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, señaló que: “en el caso de la conformación de un consorcio o una unión temporal, no hay una participación accionaria o de cuotas de interés social por parte de sus integrantes, pues éstos no configuran un capital social

sino que se unen, con su capacidad económica y técnica y su experiencia, para presentar una propuesta y celebrar un contrato con una entidad estatal, asumiendo responsabilidad solidaria ante ésta.

No hay propiamente aportes de dinero, trabajo o bienes con la finalidad de constituir un capital común que sirva para desarrollar una actividad, por medio de un nuevo ente jurídico distinto de ellos, como sucede en la constitución de una sociedad, sino que cada uno conserva su individualidad jurídica y colabora con su infraestructura o parte de ella: personal, estudios, planos, diseños, sistemas, instalaciones, oficinas, tecnología, know how, maquinaria, equipos, dinero, etc. Según las reglas internas del acuerdo, para elaborar la propuesta y si se les adjudica el contrato, para ejecutarlo”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que cuando una entidad contable pública entrega recursos para la conformación de una Unión Temporal, dicha erogación no constituye una participación accionaria o de cuotas de interés social, pues estos recursos no se configuran como un capital social, sino que con su entrega le permiten a la entidad pública unirse con su capacidad económica y técnica y su experiencia con otra entidad, para presentar una propuesta y celebrar un contrato con una entidad estatal de forma conjunta, asumiendo responsabilidad solidaria ante ésta.

Así las cosas, el reconocimiento contable del aporte o participación en el momento de la erogación, corresponde con un débito en la subcuenta 147020-Cuentas en participación, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO 20118-157162 del 28-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
		1.2	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento de los fallos de procesos de responsabilidad y de la imposibilidad del cobro del derecho

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 20118-157162, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: “CAPRECOM en este momento opera en el campo de la salud como una Entidad Promotora de Salud (EPS), prestando los servicios de aseguramiento en el

Régimen Subsidiado, IPS y en el campo de las Pensiones como una Entidad Administradora del régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida para el sector de las comunicaciones, de acuerdo con las facultades otorgadas por normas anteriores a la Ley 100 de 1993.

De igual manera operó en el campo del Régimen Contributivo hasta Agosto de 2005 cuando hizo entrega voluntaria de los afiliados a la Superintendencia Nacional de Salud. Sin embargo y desde el momento de la entrega, Caprecom ha venido desarrollando el proceso de cierre definitivo del Negocio del Régimen Contributivo. A la fecha aún existen los siguientes rubros contables, que representan el 95% de los activos del negocio, los cuales no se han podido cerrar por diferentes razones, las cuales exponemos a continuación:

Rubro 147084-Responsabilidades Fiscales: *Presenta saldo de \$3.850.152 miles que corresponde a un fallo de responsabilidad fiscal proferido por la Contraloría General de la República en Junio de 1998. La Entidad ha elevado dos (2) consultas a la Contraloría General de la República sobre el tiempo de prescripción de dichos fallos, obteniendo en la última respuesta que esta consulta será elevada a la Oficina Jurídica de ese ente de control.*

Rubro 14751103-Deudas de Difícil cobro -Planes Complementarios: *Presenta un saldo de \$6.566.770 miles correspondiente a cuentas por cobrar del año 1996 y 1997, por la prestación de los servicios médicos a Adpostal y que se encuentra en proceso de fallo en segunda instancia en el Juzgado Séptimo Laboral del circuito de Bogotá.*

Por lo anterior y teniendo en cuenta que este proceso ha sido cuestionado y glosado por los diferentes entes de control (Contraloría General de la República, Superintendencia Nacional de Salud y Revisoría fiscal) y que algunas decisiones no corresponden al resorte de la entidad, muy respetuosamente elevamos consulta para que nos indiquen el procedimiento y los rubros contables a utilizar para efectuar el traslado de dichos saldos, al negocio del Régimen Subsidiado, tal como lo sugirió la superintendencia Nacional de Salud en visita practicada a la Entidad, en cuentas separadas que nos permitan realizar el cierre definitivo del Régimen Contributivo".

Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 152 del Marco Conceptual 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. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...)*". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 154, del mismo instrumento normativo, expresa 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*". Igualmente el párrafo 156, define que "*El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...)*".

De igual forma, el párrafo 265, del citado Marco Conceptual, en relación con los ingresos, 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”.

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 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, “Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Responsabilidades fiscales

Dado que la entidad manifiesta que la Contraloría General de la República profirió un fallo a favor de Caprecom desde 1998, se deben mantener los saldos reconocidos en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, hasta tanto la entidad pueda definir el estado del proceso al amparo de las normas aplicables.

Ahora, en el evento en que se establezca la imposibilidad de cobro del derecho, la entidad debe retirar los saldos reconocidos mediante un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. Deudas de difícil cobro por la prestación de servicios de salud

Considerando que para dar respuesta a su consulta se requiere mayor información que nos permita tener más elementos de juicio respecto de la problemática planteada por usted, y dado que no fue posible comunicarnos con la División de Contabilidad en los teléfonos señalados en su comunicación, y no se obtuvo respuesta a los correos electrónicos enviados los días 4, 7 y 11 de octubre, este tema se retomará una vez la entidad suministre la información requerida.

CONCEPTO 201112-159656 del 28-12-11

Este concepto complementa la consulta 201110-158777 del 29-11-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
		1.2	1480 Provisión para deudores (Cr)
		1.3	1401 Ingresos no tributarios
		1.4	1407 Prestación de servicios
		1.5	4808 Otros ingresos ordinarios
		1.6	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de el Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, por el contrato celebrado con la Central de Inversiones S.A.-CISA S.A., suscrito bajo la modalidad de venta de cartera

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
	Subtema		Reconocimiento por parte de el Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, por el contrato celebrado con la Central de Inversiones S.A.-CISA S.A., por la recompra de créditos

Doctora
FARID MILENA RAMÍREZ BARRERA
Contadora
Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 201112-159656, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe aplicar el Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, por el contrato celebrado con la Central de Inversiones S.A.-CISA S.A., suscrito bajo la modalidad de venta de cartera con pacto de recompra, teniendo en cuenta que, según lo considera el DAFP, esta operación no debe ser tratada como una venta en firme, toda vez que debido al pacto de recompra, existe la posibilidad de retroventa. Igualmente solicita se le indique qué tratamiento contable debe realizar la entidad, en el evento diferente en que generará obligaciones propias de retroventa; para mayor ilustración adjunta copia del contrato con CISA.

Sobre este tema le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Decreto 4432 del 11 de diciembre de 2006, por el cual se dictan disposiciones sobre las operaciones de reporto o repo, simultáneas y transferencia temporal de valores, en el Artículo 1º señala:

"Operaciones de reporto o repo. Las operaciones de reporto o repo son aquellas en las que una parte (el "Enajenante"), transfiere la propiedad a la otra (el "Adquirente") sobre valores a cambio del pago de una suma de dinero (el "Monto Inicial") y en las que el Adquirente al mismo tiempo se compromete a transferir al Enajenante valores de la misma especie y características a cambio del pago de una suma de dinero ("Monto Final") en la misma fecha o en una fecha posterior previamente acordada.

Las operaciones de reporto o repo tendrán las siguientes características:

a) Los plazos a los cuales se podrán celebrar las operaciones serán establecidos por los reglamentos de las bolsas de valores y de los sistemas de negociación de valores. Cuando la operación no se realice a través de las bolsas de valores o de sistemas de negociación de valores, las partes acordarán el plazo de la misma.

El plazo de la operación inicialmente convenido no podrá ser superior a un (1) año, contado a partir de la celebración de la respectiva operación;

b) El Monto Inicial podrá ser calculado con un descuento sobre el precio de mercado de los valores objeto de la operación;

c) Los reglamentos de las bolsas de valores y de los sistemas de negociación de valores deberán incluir lo relativo al régimen de garantías y podrán contemplar la constitución y liberación de garantías durante el plazo de la operación, de conformidad con las variaciones en los precios de mercado de los valores transferidos. Tales garantías tendrán el tratamiento previsto en el artículo 11 de la Ley 964 de 2005."

Quando la operación no se realice a través de las bolsas de valores o de sistemas de negociación de valores, las partes podrán acordar que durante la vigencia de la operación se transfieran o restituyan valores o dinero, de conformidad con las variaciones en los precios de mercado de los valores transferidos;

d) Podrá establecerse que, durante la vigencia de la operación, se sustituyan los valores inicialmente entregados por otros; (...)"

Por su parte, el contrato interadministrativo de compraventa de cartera celebrado entre el Departamento Administrativo de la Función Pública – DAFP y Central de Inversiones S.A. – CISA, contiene:

"Cláusula primera: Definición de términos: En el contrato los siguientes términos tendrán el significado que a continuación se les atribuye: (...)

Recompra de créditos: Facultad de **EL COMPRADOR** de devolver a **EL VENDEDOR** la obligación junto con los documentos que hayan sido entregados (...) y descontar del precio de compra de la cartera el valor de la obligación excluida. (...).

Cláusula segunda: Objeto: Por medio del presente documento **EL VENDEDOR** transfiere a título de compraventa a favor de **EL COMPRADOR** los activos relacionados en el Anexo uno (1), (...). A su vez, **EL COMPRADOR** los adquiere para sí con todos los derechos y obligaciones que se derivan de este documento (...).

Para el efecto, **EL VENDEDOR** realizará: la cesión de las obligaciones incorporadas en el Anexo uno (1) (...).

Cláusula cuarta: Forma de pago: El precio de compra (...) será cancelado por **EL COMPRADOR** a **EL VENDEDOR**, así:

El (...) 50% del valor de la compraventa, dentro de los noventa (90) días calendario siguientes a la fecha de entrega documental, una vez se hayan realizado los ajustes y recompras, si aplica (...).

El (...) 50% restante se cancelará al año siguiente a la fecha de celebración del presente contrato.

El pago se hará luego de aplicados los ajustes y las recompras. (...)

Cláusula séptima: Recompra de los créditos: Las Partes aceptan que habrá lugar a recomprar las obligaciones que conforman la cartera objeto de la venta. (...)

Parágrafo primero: Aun existiendo causal de recompra, **EL COMPRADOR** se reserva la facultad de hacer o no uso de la Cláusula de recompra del presente contrato. (...)

Cláusula décima cuarta: Duración del contrato: La duración del presente contrato será de quince (15) meses contados a partir de la fecha de celebración. (...)”(Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable pública, los párrafos 119, 141, 152, 153 y 154 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señalan:

“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. (...)”

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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. (...)

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 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, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, respecto de las siguientes cuentas señala:

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*”. En esta cuenta, está incluida la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos.

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*”. En esta cuenta, está incluida la subcuenta 580801-Perdida en venta de activos.

CONCLUSIÓN

Con base en las anteriores consideraciones se concluye que el contrato interadministrativo celebrado entre el Departamento Administrativo de la Función Pública – DAFP y Central de Inversiones S.A. – CISA, no corresponde a una operación “REPO”, en razón a que la compraventa de cartera se acuerda a un plazo superior a un año, esto es 15 meses. Adicionalmente, no existe obligación por parte del comprador de vender al término del contrato los derechos comprados inicialmente al DAFP a cambio de una suma de dinero, debido a que CISA puede decidir si exige o no la recompra de esta cartera, por parte del vendedor, es decir el DAFP.

En este sentido, por no corresponder esta transacción a una operación “REPO”, la venta de la cartera deberá ser reconocida como la enajenación de un activo, por cuanto se cede la propiedad de los derechos de manera definitiva. Sólo se realizará la recompra en casos excepcionales, cuando se cumplan las condiciones establecidas en la cláusula séptima del contrato firmado entre las partes. Esto implica el retiro definitivo, de los derechos y sus cuentas relacionadas, del balance. Así mismo, significa el reconocimiento de la diferencia entre el valor en libros y el precio de venta, que se reflejará en las cuentas de resultados como una utilidad o pérdida en la venta de activos, según corresponda.

En consecuencia, los registros contables que debe realizar el DAFP son:

1. **Venta de cartera.** Dado que en el contrato se definió como forma de pago un 50% del valor del contrato en una fecha posterior a la entrega de los documentos negociados y el restante 50% se cancelará al año siguiente a la fecha de celebración del contrato, se debe reconocer la venta de la cartera debitando la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), y acreditando la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la subcuenta 140704-Servicios hoteleros y de promoción turística, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y, la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. La diferencia que se presente se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS o, en la subcuenta 580801-Perdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, según corresponda. Posteriormente, cuando CISA realice los desembolsos se registrará un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.
2. **Recompra de créditos.** En caso de que la entidad compradora (CISA) decida ejercer el derecho a la recompra, el vendedor (DAFP) registrará nuevamente en las subcuentas y cuentas respectivas, los derechos readquiridos, con crédito a la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Lo anterior, considerando que existe un saldo pendiente de cancelar por parte de CISA, atendiendo los términos del contrato.

Así mismo, reversará la utilidad o pérdida en venta de activos correspondiente y constituirá nuevamente la provisión de cartera, la cual deberá ser revisada y ajustada, cuando a ello hubiere lugar.
3. **Notas a los estados contables:** Al cierre de la vigencia debe revelarse en notas a los estados contables, la información relacionada con este contrato hasta tanto esté vigente la negociación, principalmente en lo que corresponde a que no fueron trasladados los riesgos de

la cartera, que el plazo es superior a un año y que no hay obligación del comprador de mantener la cartera hasta su cobro, pese a que fue cedida la propiedad.

Este concepto complementa la consulta atendida con el expediente 201110-158777 de la Vicepresidencia de Gestión de Activos Públicos, de la Central de Inversiones S.A. – CISA.

1475- Deudas de difícil cobro

CONCEPTO 20119-157632 del 21-09-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1409 Servicios de salud
		1.2	1475 Deudas de difícil recaudo
		1.3	1480 Provisión para deudores
	Subtema		Inviabilidad de registrar como gasto público social la cartera por prestación de servicios de salud sobre la cual la entidad haya determinado su incobrabilidad

Doctora
YADIRA ACEVEDO PEREIRA
Jefe Oficina Asesora Jurídica
ESE Hospital Universitario de Santander
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157632, en la cual consulta de qué forma se puede "(...) contabilizar al cargo GASTO PUBLICO SOCIAL, los pagares que por su incobrabilidad y sometidos al análisis del Comité de Sostenibilidad Financiera, no han sido objeto de recaudo".

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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 117 del Plan General de Contabilidad Pública incorpora y 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”.

En cuanto a los pagarés que no han sido objeto de recaudo y que presentan cierto grado de incobrabilidad, pero que efectivamente los ingresos se causaron, es de resaltar lo establecido por el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública en relación con la norma técnica de los deudores, en el sentido de 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, (...)*”.

Así mismo, el párrafo 154 del Plan General de Contabilidad Pública 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, en la mencionada norma técnica se han definido el individual y el general como métodos aceptados para establecer el valor de la provisión. El individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Mientras que el general se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas.

También, el párrafo 265 del Plan General 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. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el inciso 5 del numeral 3 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, señala que *“Tratándose de los contratos de atención a vinculados y considerando que estos usuarios deben pagar una cuota de recuperación por el servicio recibido, cuando la IPS decida condonar esta cuota, debita la subcuenta 550207-Condonación servicios de salud a vinculados, de la cuenta 5502-SALUD y acredita la subcuenta 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el referido manual, describe la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, como: *“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”.

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 último, el Catálogo General de Cuentas dispone que en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL *"(...) se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 2425-Acreedores, 2430-Subsidios Asignados, 2480-Administración y Prestación de Servicios de Salud, 1505-Bienes Producidos, 1510-Mercancías en Existencia, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado y 2505-Salarios y Prestaciones Sociales”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en el principio de Devengo o Causación, y en las características cualitativas de la información contable pública, en particular la de Confiabilidad, no es procedente contabilizar como gasto público social la cartera sobre la cual la entidad haya determinada su incobrabilidad, toda vez que no corresponde a erogaciones para cubrir necesidades básicas insatisfechas en 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, y por lo tanto debe darse cumplimiento a los criterios establecidos en la normatividad contable referente a los derechos incobrables. No obstante, la normatividad contable exceptúa el valor de la cuota de recuperación en los contratos de atención a vinculados que deben pagar los usuarios por el servicio recibido y que la ESE Hospital Universitario de Santander decida condonar, y que para el efecto debe debitar la subcuenta 550207-Condonación servicios de salud a vinculados, de la cuenta 5502-SALUD y acreditar la subcuenta 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Así las cosas, respecto de los demás deudores por prestación de servicios de salud, sobre los cuales se haya determinado su incobrabilidad, la entidad debe proceder a reclasificar el valor registrado debitando la subcuenta 147511-Servicios de salud, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

De ser necesario provisionar la partida dada la condición jurídica del proceso o la realidad económica en que se desarrolla. Para el efecto la entidad acredita la subcuenta que corresponda de

la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), y debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

En caso de que la ESE Hospital Universitario de Santander decida castigar el valor de las deudas a su favor, el castigo debe efectuarse contra la provisión. Para registrar esta decisión se afecta la Cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES (CR) del activo y la contrapartida corresponde a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFICIL RECAUDO.

15- INVENTARIOS

CONCEPTO 201111-159437 del 22-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	15 Inventarios 16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema		Inviabilidad de utilizar las cuentas deudoras de control como cuenta puente en la venta de medicamentos y material médico quirúrgico teniendo en cuenta que el servicio farmacéutico del hospital Departamental se externalizó a través de una Unión Temporal

Doctoras
CLARIBEL FONSECA NIETO
Subgerente Financiera
ISBELIA GUTIÉRREZ GUZMÁN
Contadora
Hospital Departamental de Villavicencio ESE
Calle 37 No. 28-53, Barzal Alto
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159437 en la cual solicitan concepto para utilizar la subcuenta 834790-Otros bienes entregados a terceros, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, como subcuenta puente que permita registrar los valores facturados por venta de medicamentos y material médico quirúrgico, dado que el servicio farmacéutico del Hospital Departamental se externalizó a través de una Unión Temporal.

Es de anotar que mediante correo electrónico, usted nos informa que el hospital compra los medicamentos a la Unión Temporal y luego los vende y los factura a sus pacientes, y que la solicitud de poder emplear la citada subcuenta fue hecha por la Unión Temporal al Hospital para llevar el control del suministro de los medicamentos a los pacientes.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La cláusulas 1, 4 y 5 del Contrato No. 1622 de 2011 celebrado entre el Hospital Departamental de Villavicencio ESE y Unión Temporal Llano Pharma, señalan:

"CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: *La operación y manejo de la Central de Mezclas, suministro, preparación y dispensación de medicamentos en unidosis, POS y NO POS, insumos médico quirúrgicos, dispositivos médicos, que requiera el Hospital, así como realizar la dotación y manejo de la Central de Mezclas del Hospital Departamental (...)*

CLÁUSULA CUARTA. VALOR Y FORMA DE PAGO: (...) *El pago mensual que hará el Hospital Departamental de Villavicencio al CONTRATISTA para la operación y manejo de la central de mezclas (suministro, dispensación, preparación de unidosis, mezclas), dispositivos médicos y médico quirúrgicos, incluidas las adecuaciones de farmacia ambulatoria (...) y cualquier otro costo directo o indirecto con el objeto de contrato), será dentro de los 30 días siguientes a la radicación de la factura (...)*

CLÁUSULA QUINTA. OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: (...) 1) OBLIGACIONES GENERALES:

El Contratista u Operador Externo se obliga a la Operación y Manejo de la Central de Mezclas, suministro, preparación y dispensación de medicamentos en unidosis, POS y NO POS, insumos médico quirúrgicos, dispositivos médicos que requiera el Hospital, así como realizar la dotación de la Central de Mezclas del Hospital, así como realizar la dotación y manejo de la Central de Mezclas del Hospital Departamental de Villavicencio (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como objetivos del Sistema del Control Interno, entre otros, el siguiente "e) *Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;*"

En lo referente a la normatividad contable, los párrafos 102, 104, 105, 106 y 119 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública señalan:

"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;
(...)

(...)

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.

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 (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que la forma adecuada de reconocer contablemente las transacciones, hechos y operaciones generadas producto del contrato celebrado por el Hospital de Villavicencio y la Unión Temporal Llano Pharma, es de acuerdo con la naturaleza de las mismas y 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 del Régimen de Contabilidad Pública.

Por tanto, no es viable que el Hospital emplee en su contabilidad una cuenta puente para reconocer actividades de terceros como es el caso del control de suministro de medicamentos que desea llevar la Unión Temporal en el software del Hospital, dado que esto afectaría la razonabilidad de su información.

Así las cosas, en la medida en que la Unión Temporal haga entrega de los bienes indicados en el contrato y presente la respectiva factura, el Hospital debe reconocer los medicamentos e insumos médico quirúrgicos para vender o para utilizar en la prestación del servicio de salud, mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 15-INVENTARIOS. Para el caso de los bienes recibidos destinados al uso del hospital, se reconocen mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; en ambos casos, la contrapartida corresponde a un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

1510-Mercancías en existencia

CONCEPTO 20116-155493 del 07-07-11

Este concepto deja sin vigencia el concepto 20017-15543 del 09-08-2001
Este concepto fue reiterado mediante el concepto 20117-156358 del 23-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1510 Mercancías en existencias
		1.2	4808 Otros ingresos ordinarios
		1.3	55 Gasto público social
	Subtema		Reconocimiento por parte de Acción Social de la Presidencia de la República de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados que recibe de la Dian para entregar a la población beneficiaria de los programas públicos dirigidos a los sectores más pobres y vulnerables de la población

Doctora
MARÍA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Coordinadora Área de Gestión Financiera
Acción social-Presidencia de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155493, en la cual consulta el procedimiento contable que debe aplicar Acción Social cuando recibe de la DIAN mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas y cuando entrega estos bienes a la población beneficiaria de los programas públicos dirigidos a los sectores más pobres y vulnerables de la población colombiana. Lo anterior, teniendo en cuenta que la entidad contabiliza estos bienes en Cuentas de Orden, de conformidad con lo expedido por la Contaduría General de la Nación en concepto 20017-15543 del 9 de agosto de 2001.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En cumplimiento del Artículo 2 del Decreto 4480 de 2005 que modifica el artículo 531 del decreto 2685 de 1999 que trata sobre las Donaciones, "*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá donar las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, a entidades públicas del Orden Nacional, a la fuerza pública y al Senado o Cámara de Representantes del Congreso de la República (...) y a los programas públicos dirigidos a los sectores más pobres y vulnerables de la población colombiana.*" Es en cumplimiento de esta función que Acción Social recibe de la DIAN como donación bienes que le permiten atender programas públicos dirigidos a sectores pobres y vulnerables de la población colombiana.

Con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN la CGN expidió el concepto 97739 de octubre 29 de 2007 en el cual le señala el procedimiento contable para el registro de las mercancías aprehendidas, decomisadas y abandonadas.

En relación con la normatividad contable pública, la Norma Técnica relativa a los Inventarios en el numeral 9.1.1.4 del Régimen de Contabilidad Pública define los Inventarios como: *"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."*

Así mismo el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta **1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA**, como: *"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.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- *El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. (...)*

SE ACREDITA CON: (...)4- *El valor de las mercancías entregadas a cualquier título."*

De igual manera el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta **4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS**, como: *"Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción."

CONCLUSIÓN

Con base en la normatividad que faculta a la DIAN para donar las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas Acción Social recibe de la DIAN los bienes para, en desarrollo de su cometido social, entregarlos a la comunidad, por lo cual deberá aplicar en el marco del Régimen de Contabilidad Pública vigente, el siguiente procedimiento contable.

Al recibir los bienes debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, y al entregarlos en desarrollo de los programas de la entidad debitará la cuenta que corresponda, del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Es pertinente aclarar que en el caso de los bienes que quedan para el uso y disfrute de la entidad, constituyendo formación bruta de capital, deberán registrarse debitando la cuenta de Propiedad, planta y Equipo que corresponda con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Con este procedimiento queda sin vigencia lo expresado en el concepto 20017-15543 del 9 de agosto de 2001.

Para estos efectos no procede el reporte de operaciones recíprocas en ninguna de las dos entidades.

CONCEPTO 20117-156358 del 23-08-11	
Este concepto reitera el expediente 20116-155493 del 07-07-11	

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1510 Mercancías en existencia
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Acción Social de la Presidencia de la República de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados que recibe de la Dian para entregar a la población beneficiaria de los programas públicos dirigidos a los sectores más pobres y vulnerables de la población

Doctora
MARÍA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Coordinadora Área de Gestión Financiera
Acción Social
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156358, en la cual solicita la revisión del concepto 20116-155493 relacionado con el reconocimiento de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas entregadas por la DIAN para programas a sectores vulnerables de la población.

Las entidad sustenta esta petición basada en los siguientes aspectos: 1) Los bienes entregados a la comunidad no son adquiridos por ACCIÓN SOCIAL y por lo tanto no generan erogación de recursos, según lo expresado en la dinámica de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. 2) Los bienes recibidos por ACCIÓN SOCIAL no ingresan a la entidad y son retirados por las entidades operadoras inscritas en ACCIÓN SOCIAL para ser distribuidas entre la población beneficiaria. 3) ACCIÓN SOCIAL actúa como intermediario y socio estratégico de la DIAN para la entrega de los bienes que recibe de esa Entidad. 4) Los bienes a suministrarse de forma gratuita a la comunidad no son objeto de actualización.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 531 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 2 del decreto 4480 de 2005, señala: DONACIÓN: *"La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá donar las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación, a las entidades públicas del orden nacional, a la Fuerza Pública y al Senado o Cámara de Representantes del Congreso de la República, así como a las entidades contempladas en el artículo 524 de este Decreto y a los*

programas públicos dirigidos a los sectores más pobres y vulnerables de la población colombiana. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el registro de los bienes donados por la DIAN a ACCIÓN SOCIAL en la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción del grupo 15-INVENTARIOS, señala: *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de que sean 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)

En cuanto a bienes adquiridos, éstos pueden resultar de la entrega a título gratuito de otra entidad, permitiendo el incremento de los ingresos de quien recibe por la libre acción de la primera, como en este caso, en donde la DIAN a título de Donación entrega a ACCIÓN SOCIAL mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas.

CONCLUSIÓN

Los bienes entregados por la DIAN como donación a ACCIÓN SOCIAL para atender los programas dirigidos a los sectores pobres y vulnerables de la población, deben reconocerse en la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, en consideración a que la descripción del Catálogo General de Cuentas del grupo 15-INVENTARIOS, permite reconocer en este grupo los bienes que son destinados por la entidad para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, los cuales aún cuando no han generado desembolso de recursos, la gratuidad por parte de otra entidad contable pública, no impide el debido reconocimiento del ingreso, y en consecuencia el control hasta su entrega por ACCIÓN SOCIAL.

Conforme a lo indicado, nos permitimos reiterar lo expresado en el concepto 20116-155493, para el reconocimiento de los bienes entregados por la DIAN a ACCIÓN SOCIAL, para atender los programas públicos a favor de los sectores pobres y vulnerables de la población colombiana. Así mismo es pertinente indicar, que en el concepto mencionado, el tema de la actualización de bienes no fue tratado.

CONCEPTO 20118-156892 del 26-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1510 Mercancías en existencia
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de EDURBE S.A. de bienes legalizados cuya destinación es la venta

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1605 Terrenos
		1.2	1705 Bienes de uso público e históricos y culturales en construcción
	Subtema		Reconocimiento por parte de EDURBE S.A. de bienes legalizados cuyo destino es la construcción de infraestructura pública y cuando inicia el proceso de construcción

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1605 Terrenos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de EDURBE S.A. de bienes pendientes de la restitución sobre los cuales no hay discusión sobre la propiedad

Doctora
 ADYS CERVANTES ALBÁN
 Contadora
 Empresa de Desarrollo Urbano de Bolívar-EDURBE S.A.
 Cartagena - Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118–156892 en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse a los bienes que en aplicación de las Leyes 62 de 1937 y 768 de 2002 ha legalizado Edurbe S.A., los cuales son destinados para la venta, la realización de obras de infraestructura como carreteras o vías o serán destinadas a futuro para la construcción de parques.

De otra parte consulta sobre el tratamiento contable de un terrero que se encuentra invadido por terceras personas y sobre el cual se realizará un proceso de restitución, teniendo en cuenta que las escrituras están a nombre de EDURBE S.A. y que el trámite de registro ante la oficina de instrumentos públicos se encuentra en proceso.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con las competencias asignadas a EDURBE S.A. en la Ley 62 de 1937 y ratificadas por Decreto Ley 07 de 1984, los caños y lagunas, o cuerpos de agua internos de la Bahía de Cartagena fueron declarados como áreas de recuperación, mediante obras de limpieza, canalización por dragado y acotamiento de los cuerpos de agua y recuperación de algunos trayectos de sus orillas. Una vez recuperados, en los términos de las normas citadas, debieron convertirse en áreas de protección para su conservación, controlando las fuentes de deterioro como son la suspensión de su circulación hídrica, los aportes de aguas negras y disposición de residuos en sus aguas.

El artículo 46 de la Ley 768 de 2006, respecto a las disposiciones especiales aplicables exclusivamente al distrito turístico y cultural de Cartagena de Indias sobre el manejo, recuperación, fomento y conservación de los cuerpos de aguas y lagunas interiores, dispone que: *"De conformidad con las políticas y regulaciones ambientales del orden superior, el Concejo Distrital de Cartagena de Indias, a iniciativa del Alcalde mayor, expedirá las normas que reglamenten lo relativo a la recuperación sanitaria del sistema de caños y lagunas interiores de la ciudad, mediante acuerdo que deberá adoptarse en coordinación con la Dirección General Marítima y las autoridades ambientales con jurisdicción en el distrito de Cartagena, dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de esta ley.*

Así mismo, de conformidad con las políticas y regulaciones ambientales del orden superior, deberán señalarse las obras de relleno y dragado que resulten indispensables para la recuperación de esta

área, así como la destinación y uso que se le dará a los terrenos que surjan como resultado de tales obras”.

De otra parte, el numeral 9.1.1.4 de las normas técnicas relativas a los inventarios, en el párrafo 158, establece que: *“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”.*

El numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *“Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”.*

Por su parte, el numeral 9.1.3 de las normas técnicas relativas al patrimonio, en los párrafos 240, 243 y 248 disponen que:

“240. Noción. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal”.

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”.

248. 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”.

El capítulo 2 del Régimen de Contabilidad pública en relación con la descripción de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, establece que: *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal”.*(Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 27 del capítulo 3, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en lo 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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Una vez proceda la legalización de los bienes, y si la destinación es la venta, la entidad deberá incorporar a su contabilidad dichos bienes, mediante un débito en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, cuando sean destinados para la venta.

Si el destino de los bienes es la construcción de infraestructura pública, como carreteras, vías o parques, el reconocimiento contable corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. El anterior registro se mantiene mientras se inicia el proceso de construcción, caso en el cual se reclasificará a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN.

2. Si la entidad tiene bienes pendientes de legalizar sobre los cuales no se presenta discusión alguna sobre su propiedad amparada en la aplicación de la Ley 62 de 1937, el Decreto Reglamentario 07 de 1994 y la Ley 768 de 2002, debe reconocerlos en las subcuentas denominadas "pendientes de legalizar" de las cuentas que correspondan a la naturaleza de cada bien en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, hasta tanto se adelanten los trámites jurídicos y administrativos necesarios para formalizar su propiedad y se reclasifiquen a las subcuentas que revelen la naturaleza de los mismos.

En ese orden de ideas, el tratamiento contable del bien objeto de legalización a través de la restitución, corresponde a un débito en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar, de la cuenta 1605-TERRENOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325555-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Una vez culminado el trámite de legalización, procederá a realizar la reclasificación a la subcuenta correspondiente, de acuerdo a la naturaleza del bien.

CONCEPTO 20117-156335 del 29-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1510 Mercancías en existencia
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiduciaria La Previsora S.A. de los bienes muebles e inmuebles entregados a los patrimonios autonomos para su enajenación

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2710 Provisión para contingencias
		1.2	2460 Créditos judiciales
	Subtema		Reconocimiento por parte de los patrimonios autónomos conformados para administrar los remanentes provenientes de entidades públicas liquidadas, de las obligaciones asumidas por la Nación por concepto de procesos judiciales en curso.

3	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los pasivos/ Pasivos estimados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiduciaria La Previsora S.A de las cuentas reconocidas como obligación cierta por el patrimonio autónomo al recibir las acreencias de entidades públicas liquidadas

Doctor
JUAN MAURICIO PALACIOS MURILLO
Director de Contabilidad
Fiduciaria la Previsora S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117–156335, en la cual formula en relación con los negocios fiduciarios de entidades públicas liquidadas, administrados por Fiduciaria La Previsora S.A., las siguientes inquietudes:

1- BIENES REALIZABLES

Cuando el fideicomitente transfiere la propiedad de bienes muebles e inmuebles para su enajenación, a) ¿Cuál es la cuenta donde deben registrarse los bienes muebles e inmuebles con el objeto de ser vendidos? b) ¿Cuál es la cuenta donde debe registrarse la valorización y/o desvalorización de los bienes muebles e inmuebles transferidos para la venta, producto de los avalúos realizados?

2- CUENTAS POR COBRAR

En el caso de los patrimonios autónomos conformados para administrar los remanentes provenientes de entidades públicas liquidadas, (ESE Policarpa Salavarrieta y ESE Luis Carlos Galán Sarmiento), los contratos de Fiducia establecen el seguimiento de procesos judiciales y el pago de las sentencias condenatorias. Dentro de los procesos judiciales se encuentran procesos laborales, para los cuales la Nación asume las obligaciones generadas por este concepto; según la normatividad vigente la fiduciaria debe informar anualmente el valor estimado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, empezando por un 15% en el primer año, sobre el particular solicitan:

a) ¿Debe registrarse la cuenta por cobrar al Ministerio de Hacienda Y Crédito Público por el 100% de los procesos judiciales que cursan actualmente? (Incluir la reciprocidad con el MHCP)

b) Debe registrarse una Cuenta por cobrar al MHCP únicamente por el 15% de la provisión del primer año?

c) ¿Deben reconocerse los procesos judiciales como un pasivo estimado y provisiones?

d) Si la respuesta al punto anterior es afirmativa, ¿cuál es el registro contable considerando que los procesos judiciales entregados al Patrimonio Autónomo por el ente liquidado en su momento ya habían reconocido el gasto?

3- CUENTAS POR PAGAR

En los negocios fiduciarios con entidades públicas liquidadas, a través de patrimonios autónomos se establece el pago de las acreencias reconocidas por la entidad liquidada conforme a la calificación y graduación de las obligaciones, para cancelarlas de acuerdo con la disponibilidad de recursos que provienen de la venta de activos o recuperación de cartera. Teniendo en cuenta que el pago de las citadas obligaciones esta sujeto a la disponibilidad de recursos, el reconocimiento de las obligaciones debe hacerse: a) A través de cuentas por pagar, reconociéndolas como una obligación real del Patrimonio Autónomo? b) Como una cuenta contingente, en el entendido que el pago depende de un evento futuro, como es la disponibilidad de recursos?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Fiduciaria La Previsora utiliza para registrar la Contabilidad a nivel de documento fuente el Plan contable emitido por la Superintendencia Financiera, en consecuencia lo aquí señalado aplica para el proceso de homologación que permite el reporte a la Contaduría General de la Nación de la información de los patrimonios autónomos de entidades contables públicas liquidadas, administrados por la sociedad fiduciaria, según lo previsto en el Procedimiento contable de negocios fiduciarios, numeral 27 de la Resolución 585 de 2009 de la CGN, que al respecto señala:

"27. CONSTITUCIÓN DE PATRIMONIOS AUTÓNOMOS POR ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Si de conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad contable pública el liquidador celebra contratos de fiducia mercantil para transferir los activos de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, la entidad contable pública debe efectuar los registros contables del traslado de activos y pasivos, de conformidad con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión.

En este caso, el patrimonio autónomo que se constituye no representa derechos en fideicomiso para la entidad contable pública en liquidación, teniendo en cuenta que de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, cumplido el plazo de la liquidación en el acta respectiva se pone fin a la existencia legal de la entidad.

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 reporte 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. Para el efecto, se asignará un código institucional durante la existencia del patrimonio autónomo. La supervisión del cumplimiento de esta obligación estará a cargo de la entidad a la cual se hubiere encontrado adscrita o vinculada la entidad liquidada o a la que se defina como fideicomitente en los decretos de liquidación. El fideicomitente que se defina en los decretos de liquidación no debe reconocer ni revelar derechos en fideicomiso, toda vez que los recursos que queden, una vez pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, deben ser entregados al FOPEP o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales."

1. BIENES REALIZABLES

En relación con la cuenta en la cual deben revelarse los bienes entregados para la venta, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA como: *"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."*

2. CUENTAS POR COBRAR

En cuanto a la revelación en los informes contables de las obligaciones por concepto de los procesos judiciales de carácter laboral, asumidas por la Nación, la Norma Técnica relativa a los Ingresos, señala: *"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. CUENTAS POR PAGAR

La Norma Técnica relativa a los Pasivos, respecto de los Pasivos estimados, señala: *"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."*

CONCLUSIÓN

1- BIENES REALIZABLES

Respecto de los bienes muebles e inmuebles entregados a los patrimonios autónomos para su enajenación:

1) Conforme a lo señalado en el Catálogo General de Cuentas, este tipo de bienes deben homologarse a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, del grupo 15-INVENTARIOS.

2) Para efectos contables los bienes entregados al Patrimonio Autónomo con el fin de atender al pago de pasivos de la entidad liquidada, no son objeto de actualización, de manera que los mayores valores de los bienes, originados por los avalúos serán tenidos en cuenta como un referente en el proceso de venta.

2- CUENTAS POR COBRAR

Para el reconocimiento en el patrimonio autónomo de las obligaciones asumidas por la Nación por concepto de procesos judiciales en curso de entidades públicas liquidadas, así como del reconocimiento de los pasivos por cuenta de estos procesos, deberá considerarse:

De conformidad con la Normatividad contable pública, el reconocimiento de las transferencias por parte de la entidad receptora debe realizarse cuando la entidad cedente expide el acto de reconocimiento de la obligación, en consecuencia la Fiduciaria no debe reconocer la cuenta por cobrar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, hasta cuanto ésta entidad emita el acto administrativo reconociendo el traslado de los recursos y por el valor indicado en el mismo.

Ahora bien, como durante la existencia de la ESE fue reconocido el gasto, el pasivo recibido por el patrimonio autónomo corresponde a un pasivo estimado, que debe reconocerse en la cuenta 2710-

PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, hasta cuando se produzca el fallo, momento en el cual se constituye el pasivo real y se revela en la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

3 CUENTAS POR PAGAR

Las cuentas reconocidas en su momento por la entidad liquidada y recibidas como una obligación cierta por el patrimonio autónomo, debe reconocerse como un pasivo estimado, con independencia de la disponibilidad de recursos para su pago.

CONCEPTO 20119-157572 del 30-09-11 Este concepto modifica el numeral 2.2 y deja sin vigencia el numeral 3 del concepto 20114-153400 del 19-04-11		

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3	1510 Mercancías en existencias 2905 Recaudos a favor de terceros 4110 No tributarios
	Subtema		Reconocimiento contable de la ANH al número de unidades de los recursos naturales extraídos de la producción de los pozos certificados por el ministerio de Minas y Energía

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3	1406 Venta de bienes 4202 Productos de minas y minerales 6205 Bienes producidos
	Subtema	1.1.1 1.1.2 1.1.3	Reconocimiento contable de la ANH de la comercialización del recurso natural (crudo) que le fue entregado en administración Comercialización de recursos naturales obtenidos sobre la producción futura de hidrocarburos por la celebración de nuevos contratos de exploración y explotación

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	3208 Capital fiscal 4808 Otros ingresos ordinarios
	Subtema	1.1 1.2	Reconocimiento por parte de la ANH de la devolución de los recursos que desde el año 2007 ha reconocido como ingreso correspondiente al margen de comercialización y en cumplimiento del fallo proferido por la Procuraduría General de la Nación, por tratarse de una entidad de gobierno general y los valores apropiados hasta el año 2010 Para los valores apropiados durante el año 2011.

Doctora
CLAUDIA LAFAURIE TABOADA
Subdirectora Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157572, en la cual nos remite el pronunciamiento de la Procuraduría General de la Nación relacionado con el tratamiento que viene dando la Agencia Nacional de Hidrocarburos -ANH, a los recursos obtenidos como margen de comercialización. Lo anterior, con el fin de que la Contaduría General de la Nación se pronuncie al respecto.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Tal como lo manifestamos en el concepto emitido, identificado con el expediente No. 20114-153400, en relación con el Patrimonio y los Recursos de la ANH, el artículo 11 del Decreto Ley 1760 de 2003, establece en el numeral 11.3 que: *"El patrimonio de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, estará conformado por:*

(...)

11.3 Los derechos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, sobre la producción futura de hidrocarburos que le correspondan en los nuevos contratos de exploración y explotación que ella celebre".

Atendiendo lo dispuesto en el mencionado decreto, la Contaduría General de la Nación conceptuó, respecto al reconocimiento contable de estos derechos, que:

"2. Extracción del recurso natural y reconocimiento de la obligación del giro de las participaciones:

(...)

2.2 En la Agencia Nacional de Hidrocarburos

Una vez el Ministerio de Minas y Energía certifique el número de unidades de los recursos naturales extraídos de acuerdo con la producción de los pozos, y teniendo en cuenta el concepto del Consejo de Estado en lo relacionado con la propiedad de las regalías y la función de administrador que ejerce la ANH, y los derechos que le corresponden de acuerdo con el Decreto Ley 1760 de 2003, la ANH deberá reconocer la cantidad de recursos naturales que le corresponde administrar, los derechos sobre estos recursos y la obligación de realizar el giro de las participaciones a los entes beneficiarios, tomando como base la resolución que emite el Ministerio de Minas y Energía, mediante un débito en la subcuenta 151026- Petróleo crudo, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y en la subcuenta 411010-

Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.”(Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, de acuerdo con el fallo proferido por la Procuraduría General de la Nación mediante oficio identificado con el número ADRSF-274 del 24 de agosto de 2011, para ésta *entidad* "...el llamado margen de comercialización no puede ser apropiado por la Agencia, razón por la que insta, tanto al Ministerio de Minas y Energía como al Director de la ANH, tal como ya lo hizo en la comunicación ADPRS-1169 del 23 de noviembre de 2010, para que:

1. *Se reintegre a los beneficiarios señalados en la Constitución Política y en la ley, los recursos que sin causa fueron apropiados al presupuesto de la ANH desde el año 2007 hasta el momento en que se aprobó el acto legislativo 5 de 2011, toda vez que estos dineros están en mora de ser invertidos, como lo ordena la ley, en gastos sociales que financien inversiones de educación salud, saneamiento básico y programas de prevención de mortalidad infantil. (...)*"

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. El tratamiento contable que debe dar la Agencia Nacional de Hidrocarburos cuando se realice la extracción del recurso natural y se genere la obligación del giro de las participaciones y los derechos que de acuerdo con el artículo 11 del Decreto Ley 1760 de 2003 le corresponden sobre la producción futura de hidrocarburos que por la celebración de nuevos contratos de exploración y explotación ésta celebre, una vez el Ministerio de Minas y Energía certifique el número de unidades de los recursos naturales extraídos de acuerdo con la producción de los pozos, corresponde a un débito en la subcuenta 151026- Petróleo crudo, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y otro crédito por el valor de los derechos de la ANH en la subcuenta 411059- Derechos de explotación, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En forma simultánea, deberá cancelar las cuentas de orden previamente reconocidas mediante un débito a la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTROS CUENTAS ACRREDORAS DE CONTROL, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA(DB).

2. Reconocimiento de la comercialización del recurso natural y margen de comercialización.

De acuerdo con las normas precitadas y el fallo proferido por la Procuraduría General de la Nación, la Agencia Nacional de Hidrocarburos debe proceder a comercializar el crudo que le fue entregado en administración, para lo cual deberá realizar el siguiente registro, cuando se trate de la comercialización del recurso natural perteneciente a los entes beneficiarios: un débito en la subcuenta 140602-Productos de minas y minerales, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y un crédito a la subcuenta 151026- Petróleo crudo, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Si existiera diferencia entre el valor de comercialización o de venta y el valor por el cual fue recibido el recurso natural que corresponde al costo, ésta se reconocerá como un crédito en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS

A FAVOR DE TERCEROS, constituyéndose en un mayor valor por girar a los entes beneficiarios de las regalías.

Si la comercialización corresponde a los recursos naturales obtenidos sobre la producción futura de hidrocarburos por la celebración de nuevos contratos de exploración y explotación, deberá reconocer un débito a la subcuenta 140602-Producto de minas y minerales, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y la contrapartida un crédito a la subcuenta 420202-Petróleo crudo, de la cuenta 4202-PRODUCTO DE MINAS Y MINERALES, afectando de forma complementaria la subcuenta 620505-Petróleo crudo, de la cuenta 6205- BIENES PRODUCIDOS, y como contrapartida la subcuenta 151026-Petróleo crudo, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Ahora bien, como desde el año 2007 hasta la fecha la ANH ha reconocido como ingreso el valor correspondiente al margen de comercialización y como el fallo mencionado ordena la devolución de los recursos, ésta entidad deberá proceder a reconocer contablemente esta situación, para lo cual, por tratarse de una entidad de gobierno general y para los valores apropiados hasta el año 2010, debitará la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Para los valores apropiados durante el año 2011, la Agencia Nacional de Hidrocarburos deberá proceder a reversar el asiento inicialmente realizado mediante un débito a la subcuenta 480807-Margen de comercialización de bienes y servicios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

El presente concepto modifica el numeral 2.2 y deja sin vigencia el numeral 3 del concepto emitido a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, identificado con el número 20114-153400 del 19 abril de 2011.

1512- Materias primas

CONCEPTO 20112-151219 del 15-02-11		

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1512 Materias primas
		1.2	1510 Mercancías en existencia
		1.3	4808 Otros ingresos ordinarios
1	Subtema		Reconocimiento por parte del MINTIC de las donaciones de computadores para educar recibidas de las entidades públicas, e inviabilidad de reportar tal transacción como operación recíproca.

Doctora
DORA LIGIA TORRES C.
Contadora
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151219, en la cual consulta acerca del reconocimiento de las donaciones de computadores para educar recibidas de las entidades públicas y si se debe reportar como operación recíproca.

Informa la entidad que *"Para el cumplimiento de su objetivo misional la Asociación recibe a título de donación de entidades públicas, privadas y personas naturales equipos de computo, los adecua y reacondiciona y posteriormente los traslada a las escuelas públicas de los sectores mas vulnerables y pobres del territorio nacional".*

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en referencia a las normas técnicas relativas a los inventarios, establece que *"Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal".* (Subrayado fuera de texto).

También, el párrafo 247 dispone que *"El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, como: *"el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento".* (Subrayado fuera de texto).

1512-MATERIAS PRIMAS, como: *"el valor de los elementos adquiridos o producidos que deben ser sometidos a un proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios".*

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".

Por último, el numeral 5.1.1.3 del Manual Funcional del Proceso de Consolidación definido por la Contaduría General de la Nación, señala: **"No eliminables:** *Cuando no causan doble acumulación, en la agregación de la información contable básica, ya que existe una compensación entre la acumulación de los registros en la entidad destino y la desacumulación en los registros de la entidad fuente y por lo tanto no hay duplicidad en el momento de efectuar la agregación de la*

Información Contable Básica. Como ejemplo de este tipo de OR¹ están: Traspaso de bienes".
(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los computadores recibidos en donación se deben registrar en la subcuenta 151201-Materias primas, de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS o en la subcuenta 151030-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, dependiendo de si se requiere o no de reacondicionamiento, con contrapartida en la subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En cuanto al reporte en el Formulario de Operaciones Recíprocas de las donaciones recibidas, de acuerdo con Manual Funcional del Proceso de Consolidación, no son objeto de eliminación las transacciones realizados entre entes públicos que no causan doble acumulación, y por lo tanto el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones no debe reportar dicha operación en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS.

CONCEPTO 20115-153869 del 12-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1512 Materias primas
		1.2	1580 Provisión para protección de inventarios (Cr)
		1.3	5810 Extraordinarios
1	Subtema		Tratamiento contable por parte del fondo Rotatorio de la Policía Nacional de las materias primas de baja rotación

Doctora
ROSALBA REYES SISA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Fondo Rotatorio de la Policía Nacional
Bogotá D.C.
ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153869, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"La materia prima que tiene la entidad está clasificada en dos bodegas para efectos de control y clasificación; la Bodega 240 para el manejo de la materia prima que está en constante movimiento y la Bodega 270 denominada Materia Prima de baja rotación, allí se trasladan materiales que presentan baja o ninguna rotación, dado que hay años en que la Policía no solicita determinadas prendas o en ocasiones cambian las normas técnicas, pero éstos materiales pueden usarse como complemento para confeccionar otras prendas, sin embargo la*

¹ O.R: Operaciones Recíprocas, Son operaciones recíprocas todas las transacciones realizadas entre ECP que afectan activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.

entidad realizó un proceso de remate con estos bienes y no hubo oferentes, posteriormente se requirieron varios de estos materiales y los que quedaron están pendientes de un nuevo concepto técnico y avalúo para iniciar otro proceso de remate; por tanto y debido a que no hay unidad de criterios en relación con el manejo contable de la materia prima, de manera atenta me permito solicitar su colaboración en la emisión del concepto correspondiente a si la materia prima que se tiene catalogada como de baja rotación ocasionaría o esta ocasionando una sobre estimación del inventario, aclarando que esta se encuentra con el precio de adquisición en el kárdex. Para lo anterior, me permito transcribir la observación realiza por la Contraloría General de la República, así:

2.2. EVALUACION ESTADOS CONTABLES

Hallazgo 17 Inventarios – Materia Prima

La cuenta 1512 Materias Primas por \$36.046 Millones, presenta sobreestimación en \$138.1 millones al cierre de la vigencia 2010, afectando la cuenta 1580 Provisión para Protección de Inventarios, en igual medida, por cuanto se estableció que existen telas de baja rotación y en desuso no utilizadas dentro del proceso productivo, afectando la cuenta así:

Bodega 240 Materias Primas.

· Analizado el movimiento del almacén y una vez verificado el inventario físico efectuado en el mes de junio de 2010, se estableció que existen 3 ítems de materia prima que no tiene rotación al final de la vigencia los cuales corresponden a Guata mc Poliéster por \$4.3 millones y que según las pruebas realizadas en el almacén general, por parte de esta comisión se evidencio que estás se encuentran en desuso por cuanto la norma técnica para la confección de uniforme cambio, además que por tratarse de telas de lento movimiento estas tienden a deteriorarse ya que las instalaciones donde se almacenan no son las más apropiadas, situación que afecta la razonabilidad del inventario de materia prima.

Bodega 270 Materias primas baja rotación:

· Se evidenció que el inventario que posee esta bodega corresponde a telas y otros materiales que desde la vigencia 2009, se tiene establecido su desuso por parte del almacén general del FORPO, la entidad abrió un proceso de subasta y el cual tuvo oferentes, por valor de \$173.4 millones, con lo cual se sobreestima el inventario real de materia prima en dicho valor.

Lo anterior se presenta por la falta de aplicación de lo previsto en la Resolución 357 de julio de 2008 en relación con los numerales 2.1.2.2. Análisis, Interpretación y Comunicación de la Información 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, 3.2 Manuales de Políticas Contables, Procedimientos y Funciones y 3.8 Conciliaciones de Información así como la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Lo cual evidencia debilidades en el control interno, en la planeación para la adquisición de los bienes y se comprueba deficiente manejo de los recursos, generando riesgos en la consistencia y confiabilidad de la información financiera y en el estudio de necesidades y plan de compras de la entidad y mínimo control de los recursos públicos y en la rendición de cuentas".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)". (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 158 del mismo instrumento normativo, relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, expresa que: "Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 11, 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 101 del citado Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: "Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información". (Subrayado Fuera de texto)

De igual forma, el párrafo 104 del mismo instrumento normativo, establece en relación con la Razonabilidad como condición para que se cumpla 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)

En relación con los inventarios, el párrafo 163 del mismo Marco Conceptual, en las Normas técnicas relativas a los activos, señala que: "Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable". (subrayado fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS

(CR), "Representa el menor valor de los inventarios, resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando el valor en libros es mayor.

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

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y con el fin de garantizar que la información contable refleje la situación financiera y los resultados del Fondo Rotatorio de la Policía Nacional de manera ajustada a la realidad, la entidad debe mantener en la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, aquellos elementos que incorporen beneficios económicos futuros, es decir, aquellos que la entidad pueda utilizar en la producción de bienes, con independencia de su baja rotación, o aquellos que la entidad considere puede vender en procesos de venta directa, o a través de subastas públicas u otros mecanismos alternativos.

No obstante, si la entidad determina que el valor por el cual se espera vender las materias primas es inferior al valor reconocido en la contabilidad, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 530603-Materias primas, de la cuenta 5306-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS, y un crédito en la subcuenta 158006-Materias primas, de la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCION DE INVENTARIOS (CR).

En ese sentido, corresponde a la entidad definir si aquellos elementos que por su condición, desgaste u obsolescencia no pueden ser incorporados en el proceso de producción, y sobre los cuales no se tienen expectativas de venta, al no incorporar beneficios económicos futuros, deban ser retirados de la información contable, para lo cual la entidad deberá, en dado caso, reconocer un débito en la subcuenta 158006-Materias primas, de la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCION DE INVENTARIOS (CR), y un crédito en la subcuenta 1512-Materias primas, de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, y en caso de que la provisión acumulada resulte insuficiente, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 581003-Ajustes o mermas sin responsabilidad, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

1518- Materiales para la prestación de servicios

CONCEPTO 20118-157039 del 29-09-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1518 Materiales para la prestación de servicios
		1.2	7403 Servicios aeronáuticos
	Subtema		Reconocimiento por parte de la UAE Aeronáutica Civil, de los repuestos y accesorios adquiridos para el mantenimiento y reparación de equipos de aeronavegación

Doctor
HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ
Jefe de Contabilidad
U.A.E. Aeronáutica Civil-UAEAC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157039, en la cual consulta en qué cuenta se deben contabilizar los repuestos y accesorios adquiridos para el mantenimiento y reparación de Equipos de aeronavegación, y cómo es el procedimiento de amortización de los mismos.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 141, 158, 161 y 295 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, señala 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 servicio 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. (...)

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. (...)

161. La prestación de servicios comprende las actividades que tienen por objeto satisfacer necesidades de la comunidad, en las cuales se deben considerar como inventarios los materiales que son consumidos directamente en la prestación de los mismos." (...)

"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." (Subrayados fuera de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas señala que la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS "Representa el valor de los elementos que han sido adquiridos o

producidos por la entidad contable pública para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de los servicios de salud, hotelería, mantenimiento, servicios públicos domiciliarios, documentación e identificación, entre otros.

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.”

CONCLUSIÓN

Con base en las anteriores consideraciones, los repuestos adquiridos para el mantenimiento y reparación de equipos de aeronavegación para la seguridad aérea se reconocen como Inventarios, para lo cual se debita la subcuenta 151807-Repuestos, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS y se acredita el pasivo correspondiente.

Una vez el repuesto se incorpore al equipo deberá reconocerse como costo de producción debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 7403-Servicios aeronáuticos, y acreditando la subcuenta 151807-Repuestos, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

CONCEPTO 20119-157725 del 03-11-11

1	TÍTULO	1 2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	1518 Materiales para la prestación de servicios
		1.2	5810 Extraordinarios
		2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema		Reconocimientno por parte del Hospital Federico Lleras Acosta de los sobrantes o faltantes de materiales para la prestación de servicios teniendo en cuenta si hay o no responsabilidad fiscal

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
		1.2	3255 Patrimonio institucional incorporado
	Subtema		Reconocimientno por parte del Hospital Federico Lleras Acosta de faltantes y sobrantes de los bienes muebles

Doctor
CÉSAR A. TICORA LOZANO
Profesional Universitario
Unidad Funcional de Recursos Físicos
Hospital Federico Lleras Acosta
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157725, en la cual consulta el tratamiento contable de los faltantes y sobrantes de materiales para la prestación de servicios y de bienes muebles. Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

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, en lo relacionado con Depuración contable permanente y sostenibilidad, dispone que: *"Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información". (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los faltantes sin responsabilidad y sobrantes de inventarios, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, *"Representa el valor de los elementos que han sido adquiridos o producidos por la entidad contable pública para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de los servicios de salud, hotelería, mantenimiento, servicios públicos domiciliarios, documentación e identificación, entre otros"*.

La dinámica de la cuenta señala que esta se debita con: *"2-El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios"*, y se acredita con: *"3-El valor de los materiales determinados como faltantes o dados de baja por imperfectos, rotura, mermas"*. (Subrayado fuera de texto)

Por su lado, en cuanto a los sobrantes de bienes muebles, el mismo instrumento normativo señala que la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO: *"Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore". (Subrayado fuera de texto)

Ahora, respecto a los faltantes de inventarios con responsabilidad y faltantes de bienes muebles, el Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP establece el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, el cual contiene el tratamiento contable del retiro de fondos, bienes o derechos por su pérdida, los derechos originados en la pérdida de los mismos por la indemnización de la compañía aseguradora o el servidor público, así como los hechos relacionados cuando se da apertura a procesos de responsabilidad fiscal. La anterior normatividad puede ser consultada en el link "*Régimen de Contabilidad Pública*" de la página web www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, cuando existan sobrantes de inventarios, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito en la subcuenta 481007-Sobrantes, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

En caso de presentarse faltantes sin responsabilidad, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 581003-Ajustes o mermas sin responsabilidad, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Ahora, tratándose de faltantes de inventarios con responsabilidad o faltantes de bienes muebles, la entidad debe atender el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, citado en las consideraciones.

Por su parte, los sobrantes de bienes muebles deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

CONCEPTO 20119-158074 del 09-11-11

	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
1	Tema	1.1	1518 Materiales para la prestación de servicios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Club Militar de los inventarios correspondientes al servicio de hotelería

Brigadier General (Ra)
LEONARDO GÓMEZ VERGARA
Director General
Club Militar
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158074, en la cual consulta si: *"La cuenta 1518 Materiales para prestación de servicios se debe reclasificar a las cuentas 1512 materias primas y 1510 mercancías en existencia. Esto en razón a que los bienes registrados en la cuenta 1518 son bienes que van hacer transformados (sic) para la venta, y a bienes que son adquiridos para la venta sin ningún tipo de transformación los cuales se deben registrar en las cuentas mencionadas."*

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a los activos contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan 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)

Los párrafos 159 y 161 del mismo texto normativo, expresan que: *"159. La comercialización comprende el proceso de intermediación entre los centros de producción y los destinos de consumo, a través de diferentes operaciones de compraventa mayoristas o minoristas, actividad en la cual los bienes no son objeto de transformación por parte de quien los comercializa.*

(...)

161. La prestación de servicios comprende las actividades que tienen por objeto satisfacer necesidades de la comunidad, en las cuales se deben considerar como inventarios los materiales que son consumidos directamente en la prestación de los mismos." (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte el Catalogo General de Cuenta contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1518-Materiales para la prestación de servicios como: *"Representa el valor de los elementos que han sido adquiridos o producidos por la entidad contable pública para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de los servicios de salud, hotelería, mantenimiento, servicios públicos domiciliarios, documentación e identificación, entre otros.*

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.

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los materiales adquiridos.
- 2- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios
- 3- El valor de las devoluciones de materiales del proceso productivo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los materiales que se consuman en la prestación del servicio.
- 2- El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
- 3- El valor de los materiales determinados como faltantes o dados de baja por imperfectos, rotura, mermas" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, los inventarios comprenden 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. En tal sentido y dado que el Club Militar es una entidad que presta servicios de hotelería, los bienes que se adquieren con tal fin se deben registrar en la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

1520- Productos en proceso

CONCEPTO 20113-152451 del 12-05-11		

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1520 Productos en proceso
		1.2	2401 Adquisición de bienes y servicios nacionales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Caja de Vivienda Popular de la compra un terreno a Metrovivienda.

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
		1.2	7130 Construcciones
		1.3	1520 Productos en proceso
		1.4	1505 Bienes producidos
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Caja de Vivienda Popular del contrato con el consorcio Villa Porvenir, para los estudios técnicos, diseños y construcción de vivienda de interes prioritario

3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5550 Subsidios asignados
		1.2	2430 Subsidios asignados
		1.3	1470 Otros deudores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Caja de Vivienda Popular de la asignación del subsidio por el valor único de reconocimiento
		1.2.1	Reconocimiento por parte de la Caja de Vivienda Popular de adjudicación de vivienda
		1.3.1	Recononocimiento por parte de la Caja de vivienda Popular de Ingresos adicionales entregados por parte de los beneficiarios

Doctora
AMÉRICA FUENTES QUINTERO
Profesional Especializado
Caja de Vivienda Popular-CVP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No.20113-152451 mediante la cual consulta lo siguiente:

Registros de la compra de los terrenos y de los contratos de obra pública suscritos por la CVP para la construcción de las 667 viviendas, que serán entregadas como VUR en especie.

Registro de la Resolución de adjudicación del VUR en especie

Registro del ingreso de los \$500.000 recibidos como pago adicional por parte del beneficiario del VUR.

CONSIDERACIONES

CONTRATO No. 427 Suscrito entre la Caja de Vivienda Popular y Consorcio Villa Ángela Porvenir.

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. *"Realizar los estudios técnicos, diseños y construcción del proyecto de vivienda de interés social prioritario (50 SMMLV) para 178 unidades habitacionales en la urbanización denominada "Ciudadela el Porvenir" manzana 64 etapa VI."*

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE: *"EL CONTRATANTE se compromete para con EL CONTRATISTA a: 1.-Cancelar el valor total del contrato, de conformidad con la forma de pago estipulada en el mismo. 2.-Entregar el CONTRATISTA la información que éste requiera para el cabal cumplimiento del objeto del contrato. 3.-Realizar los ajustes necesarios, para debida ejecución del contrato, manteniendo su equilibrio financiero debidamente soportado. 4) Aprobar la garantía única que en debida forma constituya el CONTRATISTA. 5). Para los fines de sus obligaciones contractuales, LA CAJA asegurará al CONTRATISTA el derecho de ocupación del terreno sobre el cual se desarrollará la obra objeto del contrato. Tal circunstancia se hará constar en un acta donde se indique el estado de las diferentes áreas y el estado de las mismas; (...)5.- Constituyen derechos y deberes de la CAJA para efectos de este contrato, los contenidos en el artículo 4º de la Ley 80 de 1993."*

CLÁUSULA CUARTA-VALOR.. *"(...) el valor del contrato es la suma de TRES MIL SEISCIENTOS SETENTA MILLONES NOVECIENTOS DIEZ MIL OCHOCIENTOS SETENTA PESOS (\$3.670.910.870), discriminados así: a) **Para estudios y diseños** la suma de NOVENTA Y SIETE MILLONES CINCO MIL OCHOCIENTOS SETENTA PESOS MCTE (\$97.005.870), b) **Para construcción:** la suma de TRES MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS CINCO MIL PESOS MCT (\$3.552.905.000), y c) **Para gastos reembolsables:** la suma de VEINTIUN MILLONES DE PESOS MCTE (\$21.000.000), (...)"*

CLÁUSULA SEXTA. FORMA DE PAGO: *"El valor del presente contrato se pagará de la siguiente manera: 1. VALOR ESTUDIO Y DISEÑOS: a) El setenta (70%) por ciento del total de los estudios y diseños, previo recibo a satisfacción y aprobación por parte de la Interventoría de los estudios y*

diseños (...). b) Se pagará el veinte (20%) por ciento del valor total de los estudios y diseños, una vez se obtenga la licencia de construcción, y demás permisos requeridos. c) El diez por ciento (10%) restante se cancelará una vez se haya concluido la etapa de construcción, previa entrega de planos record definitivos, (...) 2. VALOR CONSTRUCCIÓN: a) El noventa (90%) del valor de la etapa de obra, por el sistema de avances de obra, de acuerdo con el cronograma de ejecución aprobado por la interventoría, previa presentación de las respectivas actas (...) b) El diez por ciento restante (10%, previa suscripción del acta de liquidación, recibo a satisfacción por parte del interventor y la CVP (...)"

LA CLÁUSULA NOVENA. "MANEJO DEL ANTICIPO. El CONTRATISTA deberá abrir una cuenta corriente independiente a nombre del contrato y de la CVP, y el interventor del contrato vigilará el buen manejo y correcta inversión del anticipo. (...). De producir rendimientos financieros éstos deberán ser consignados en la cuenta indicada por LA CVP, una vez se termine de amortizar el anticipo (...)"

RESOLUCIÓN No. 1271 (Por medio del cual se adjudica un Valor Único de Reconocimiento).

"Que dentro del Plan de Desarrollo "Bogotá Positiva para vivir mejor", adoptado mediante Acuerdo 308 del 9 de junio de 2008, se planteó como uno de los objetivos estructuran tés(sic) del mismo, la "ciudad de derechos" y dentro de dicho objetivo el programa "Derecho a un Techo", el cual incluyó como meta, el reasentamiento de 4545 familias habitantes de predio declarados en alto riesgo no mitigable por DPAAE, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 33 del citado Acuerdo, dentro del proyecto "Mi casa, territorio seguro", lo anterior en cumplimiento de los objetivos del Subprograma de Reasentamiento por alto Riesgo no Mitigable, plasmado en los artículos 301 al 304 del Plan de Ordenamiento Territorial de Bogotá.

Que mediante Decreto 094 de 2003, se adopta y reglamentó el Valor Único de Reconocimiento (VUR) como el instrumento económico que posibilita el reasentamiento de las familias de estratos 1 y 2 que habitan predios ubicados en áreas declaradas como de alto riesgo no mitigable, para garantizar su inclusión en los programas de vivienda del Distrito, en cumplimiento de los objetivos del subprograma de reasentamiento por alto riesgo no mitigable, plasmado en el artículo 292 del Plan de Ordenamiento Territorial de Bogotá.

(...)

Que verificando el cumplimiento de los requisitos legales para la adjudicación del VUR, exigidos en el Decreto 437 de 2006, la CAJA DE VIVIENDA POPULAR, determinó como Valor Único de Reconocimiento VUR, la suma de VEINTICINCO MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA MIL PESOS (\$25.750.000) MONEDA LEGAL, discriminados así: por concepto de compra de mejoras del inmueble declarado en alto riesgo no mitigable la suma de SETECIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$720.000) MONEDA LEGAL, de conformidad al Informe Avaluo Comercial No. 820-10 de fecha 26 de mayo de 2010 (...) y por concepto de reconocimiento adicional por vulnerabilidad económica la suma de VEINTICINCO MILLONES TREINTA MIL PESOS (\$25.030.000) MONEDA LEGAL. (...)" (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, 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."*

Así mismo la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS establece que: *"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.

Por su parte, la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO se describe como: *"Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta, para suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. Igualmente la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES establece que: "Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en desarrollo de la actividad de la construcción orientados, entre otras, a dar solución de vivienda a personas de escasos recursos."*

Por otra parte el mismo texto señala la cuenta 5550-Subsidios asignados: *"Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos"*

Así mismo, la cuenta 2430-Subsidios asignados establece: *"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.(...)"* (Subrayado fuera texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los registros contables originados de la realización de contratos de obra deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de contabilidad pública de Registro y Devengo o causación, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública.

Registro contable de la compra del Terreno.

LA CAJA DE VIVIENDA POPULAR debe reconocer el valor de los terrenos, con un débito a la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En el momento en que la CVP efectúe el pago a METROVIVIENDA, reconoce 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 que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Registro contable de los anticipos y de los avances de la construcción de las viviendas.

Reconocimiento de los Anticipos

Los anticipos que son entregados al Consorcio Villa Ángela Porvenir por parte de la Caja de Vivienda Popular para la ejecución del contrato de obra, según lo estipulado en la cláusula octava, se reconocen en la CVP con un débito a la subcuenta 142014- Anticipos para construcción de infraestructura, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; cabe agregar, que los conceptos de estudios y diseños, construcción y gastos reembolsables por los cuales deberán aplicar el anticipo, la entidad los puede manejar a nivel auxiliar para control de los mismos.

Reconocimiento contable de las construcciones

Ahora, con respecto al registro de la legalización de las respectivas actas de corte y las facturas respectivas, las cuales se van amortizando proporcionalmente al anticipo, la entidad debe reconocer un débito en las subcuentas respectiva de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES, esto con el fin de ir acumulando los costos de la obra que está en proceso; y como contrapartida se va disminuyendo la subcuenta 142014- Anticipos para construcción de infraestructura, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Teniendo en cuenta el registro anterior, la entidad debe proceder a realizar el traslado del saldo de la cuenta de Construcciones 7130-CONSTRUCCIONES al cierre de cada vigencia o para efectos de revelación de la información contable a una fecha determinada; siempre y cuando no se haya finalizado la obra; para lo cual se debe reconocer un débito en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO. Además es de aclarar, que la entidad deberá 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.

Ahora bien, terminada la obra, la entidad deberá disminuir el saldo de la cuenta productos en proceso, y reconocer un débito en la(s) subcuenta(s) respectiva de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, ya que se trata de construcciones de vivienda de interés social, que se constituyen en inventarios para la entidad, puesto que su objeto es entregarlas a la comunidad.

Registro de la Resolución de adjudicación del VUR

Cuando la CVP haya adjudicado el Valor Único de Reconocimiento, por medio de la resolución 1271 del 2010, para la asignación del subsidio en especie, 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.

Registro contable de la adjudicación de la vivienda

Una vez se haya formalizado la entrega de las viviendas por parte de la CVP a los diferentes beneficiarios, la entidad debe disminuir la subcuenta 243001-Vivienda, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, y disminuir el inventario de Bienes producidos 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Registro contable de los ingresos adicionales que fueron entregados a la CVP por parte de los beneficiarios.

Con respecto al valor adicional establecido en la Resolución de adjudicación del VUR, por valor de \$500.000 los cuales el beneficiario cancela con recursos propios, la CVP debe reconocer 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. Una vez el beneficiario reconozca el pago, la entidad debe disminuir la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y reconocer estos recursos en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA.

1530- En poder de terceros

CONCEPTO 20113-152477 del 12-04-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1530 En poder de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Corporación Nasa Kiwe, de los terrenos entregados al cabildo indígena Pickwe Ikh para la reubicación de familias que debieron abandonar sus lugares de origen, teniendo en cuenta que a la fecha no se había protocolizado la escritura correspondiente.

Doctor
JAIRO RESTREPO CÁCERES
 Líder de Auditoría
 Contraloría General de la República
 Gerencia Departamental del Cauca
 Popayán- Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152477 en la cual nos informa que la Corporación Nasa Kiwe en desarrollo de su cometido estatal adquirió terrenos aptos para las labores agrícolas y pecuarias donde se han reubicado familias que debieron abandonar sus lugares de origen. En noviembre de 2008, la Corporación adquirió un terreno por valor de \$120 millones de pesos y mediante acta realizó la entrega material del predio a los beneficiarios del cabildo indígena de Pickwe Ikh. No obstante lo anterior, a la fecha no se ha suscrito, protocolizado y registrado la escritura pública de cesión del terreno, procedimiento que se realiza a través del INCODER. Por lo anterior consulta lo siguiente:

1. Debe la entidad seguir registrando dentro de sus inventarios, terrenos cuya posesión material está en cabeza del cabildo indígena, pero la titularidad del inmueble pertenece a Nasa Kiwe, dado que aún no se ha efectuado la cesión del terreno?
2. Los inventarios a diciembre de 2010 estarían sobrevalorados?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 3 del Decreto 1263 de 1994, establece que *"Los inmuebles rurales que adquiera a título oneroso la Corporación para la reconstrucción de la Cuenca del Río Páez para compensar a las comunidades indígenas las áreas de su territorio que no pudieren ser explotadas o habitadas por constituir zonas de riesgo, serán entregados sin contraprestación por aquella al Instituto Colombiano de la Reforma Agraria, Incora, a fin de que esta entidad, a su vez, establezca en dichos inmuebles los respectivos resguardos, de conformidad con lo previsto en el artículo 94 de la Ley 135 de 1961 y demás disposiciones pertinentes"*.

Respecto a la normativa contable, el párrafo 119 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el 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 (...)"*.

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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".

Así mismo, la dinámica de la cuenta indica que se debita con: *"1-El valor de los traslados de las diferentes cuentas y subcuentas que integran el grupo de inventarios, en virtud de los contratos, convenios o actos administrativos que así lo dispongan (...)"*.

En cuanto a si los inventarios están sobrevalorados es preciso referirse al artículo 354 de la Constitución Política, el cual establece que *"Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley"*.

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;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Los terrenos entregados por la Corporación Nasa Kiwe a los cabildos indígenas mediante acta de entrega material, se deben reclasificar a la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros, de la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS, hasta tanto se formalice el traslado de propiedad por parte de la Corporación Nasa Kiwe al INCODER, para que este último proceda de conformidad con la Ley a entregar la propiedad de los bienes a los cabildos, dado que como resultado de la liquidación del INCORA le compete al INCODER dicha responsabilidad.

2. En lo referente a si el grupo 15-INVENTARIOS a diciembre de 2010 estaría sobrevalorado, es un asunto que trasciende a la interpretación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, razón por la cual no es competencia funcional ni legal de la Contaduría General de la Nación emitir un juicio sobre este aspecto.

16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO 20116-154996 del 24-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Hospital San Pedro y San Pablo de bienes muebles recibidos a título de excedentes de la cooperativa COODESURIS, de la cual es cooperado el hospital

Doctor
JOSÉ LEONCIO ÁLVAREZ LÓPEZ
Secretario Comité de Sostenibilidad Contable
Hospital San Pedro y San Pablo
La Virginia (Risaralda)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154996, en la cual consulta el tratamiento contable de los bienes muebles recibidos a título de excedentes de la cooperativa COODESURIS, de la cual es cooperado el hospital. Precisa la consulta que dichos bienes fueron registrados temporalmente en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En relación con lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es necesario atender lo dispuesto en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, las cuales 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.

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. (...)

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 del texto)

En materia de registros contables, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas, sobre:

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."

CONCLUSIÓN

En atención a las anteriores consideraciones, se concluye:

Teniendo en cuenta que las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen que los ingresos son los flujos de entradas de recursos susceptibles de incrementar el patrimonio de la entidad contable pública durante el período contable, mediante el incremento de los activos, la percepción de excedentes cooperativos por

parte de una entidad, cumple con tal definición de forma que su reconocimiento contable se debe efectuar como un ingreso independientemente de que sea percibido en efectivo o en especie.

De acuerdo con lo anterior, el registro contable del recibo de bienes muebles a título de excedentes cooperativos, corresponde a un débito en las respectivas cuentas y subcuentas del grupo del Activo según la naturaleza y destinación del bien, y un crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Con miras a que la información contable revele la realidad de las transacciones realizadas, corresponde a la entidad efectuar los ajustes a que haya lugar.

CONCEPTO 20116-155536 del 12-07-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de utilizar el criterio del uso de propiedades planta y equipo para determinar la creación de subcuentas específicas regulación contable

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
		1.2	3235 Superávit por donación
		1.3	4808 Otros ingresos ordinarios
		1.4	5501 Educación
	Subtema		Reconocimiento por parte del SENA, de los bienes que se adquieren y reciben en donación cuando son formación bruta de capital o cuando se consumen en el periodo contable o posteriormente se entregan a la comunidad para su uso y explotación

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1610 Semovientes
		1.2	1512 Materias primas
		1.3	72 Servicios educativos
		1.4	7129 Productos alimenticios
	Subtema		Reconocimiento por parte del SENA, de los semovientes de reproducción y permanencia al servicio de los diferentes programas Reconocimiento de semovientes sacrificados para consumo o producción de bienes

4	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1637 Propiedades planta y equipos no explotados
	Subtema		Reconocimiento por parte del SENA, de los vehículos clasificados como "Formula Sena" que no prestan servicio ni administrativo ni operativo

Doctor
ORBIDO VELANDIA NIÑO
Director Administrativo y Financiero
Dirección General
Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155536, en la cual solicita crear códigos contables para separar contablemente los bienes utilizados en la administración de los bienes destinados a la enseñanza, en atención a las observaciones realizadas por la Contraloría General de la República. Así mismo, consulta el tratamiento contable de las donaciones recibidas y los bienes adquiridos para adelantar los programas de formación que finalmente quedan como una contribución o capital semilla para la comunidad beneficiaria; los semovientes que cumplen todas o parte de las etapas de la estructura de la cadena de los cárnicos; los equipos de cómputo que ensamblan y nuevamente se desarman que a veces quedan como producto final; los vehículos contruidos de alta competición clasificados como "Formula Sena", así como los denominados "Aulas móviles" y los equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería de uso simultáneo.

Al respecto este Despacho se permite atenderlas inquietudes en el orden que fueron formuladas:

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a la noción de propiedades, planta y equipo dispone que: *"comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (...), siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)".* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 247 de la normatividad contable pública en referencia a las normas técnicas relativas al patrimonio, establece que *"El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 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".

Así mismo, describe la cuenta 1610-SEMOVIENTES, como: *"el valor de los animales de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título y destinados al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros. (...)"*.

También, 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).

Por último la normativa contable 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"*, y 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"*. De igual manera, señala que en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, *"(...) se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*

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".

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".* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 13 de la misma normativa contable indica: *"Cuando los componentes o partes de un activo depreciable tienen vidas útiles distintas, o suministren beneficios económicos, o potenciales de servicios a ritmos diferentes, la depreciación de cada componente debe calcularse según el método y vida útil más adecuada, y contabilizarse por separado, utilizando para el efecto códigos auxiliares".*

En relación con las "Aulas móviles", la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante el expediente 20105-143275 del 9 de julio de 2010, dirigida a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Creación de subcuentas.

En relación con la creación de subcuentas en las cuentas 1610-SEMOVIENTES, 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN y 1680-EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA, o bien asignar una cuenta específica independiente, para diferenciar las propiedades, planta y equipo utilizadas en la

administración de aquellas utilizadas en la enseñanza, le manifestamos que no es pertinente la creación de las subcuentas solicitadas, toda vez que ese criterio no está considerado en la regulación contable pública para el reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo.

2. Bienes que se adquieren y reciben en donación.

Con respecto al tratamiento contable de los bienes que son adquiridos y recibidos en donación con destino a los programas de formación y que posteriormente son entregados para el uso y explotación de la comunidad beneficiaria, en ambos casos deben reconocerse como propiedades, planta y equipo durante el tiempo que estos se encuentran vinculados con las actividades administrativas o misionales de la entidad. Ahora bien, los bienes recibidos en donación destinados a la formación bruta de capital, se registran en el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, en tanto que los que se consumen en el período contable se reconocen como ingreso, en la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Si posteriormente los bienes son entregados a la comunidad para su uso y explotación, deberán registrarse como gasto público social, con un débito en la subcuenta 550106-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA(Cr), en caso que hubiere reconocido la depreciación por la pérdida de la capacidad operacional del bien, y un crédito en la subcuenta y cuenta que registra el bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, previo el cumplimiento de las formalidades de entrega.

3. Semovientes.

Los semovientes adquiridos por el Centro de Formación para la reproducción y su permanencia en las fincas prestando los servicios dentro de los diferentes programas de formación, deben ser reconocidos en la contabilidad utilizando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

Ahora, los semovientes sobre los cuales la entidad toma la decisión de sacrificarlos, debe reclasificarlos al grupo de inventarios a la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS. Si estos procesos son para las actividades misionales, su consumo se reconoce como costos en la prestación de servicios educativos en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS. En caso de que sean aplicados en la producción de bienes, se registran como costos de producción, efectuando el traslado a la cuenta 7129-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, con contrapartida en la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS.

4. Equipo de transporte que ensamblan.

Teniendo en cuenta que los vehículos clasificados como "Formula Sena", 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, y por lo tanto no se encuentran prestando servicio ni administrativa ni operativamente, se reconocen en la subcuenta 163711-Equipos de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

5. Aulas Móviles.

En cuanto a las "Aulas móviles", este Despacho se permite remitirle copia del Expediente 20105-143275 de julio 9 de 2010, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia, en el sentido de 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*".

1605- Terrenos

CONCEPTO 20114-153609 del 26-05-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1605 Terrenos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de un terreno destinado para la construcción de una sede de la entidad

Doctora
YINETH GULFO PALACIOS
Contadora Pública
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153609, en la cual solicita a la CGN respuesta a los siguientes temas:

- 1- *¿Las empresas de servicios públicos (E.S.P.) por ejemplo ISA, ISAGEN y XM que aplican el sistema de costos bajo el plan de cuentas emitido por la Superintendencia de Servicios Públicos, al rendir la información trimestral a la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante el sistema CHIP, están obligadas a homologar las cuentas de costos al Plan General de Contabilidad Pública?*
- 2- *¿Se ha emitido algún concepto por parte de la CGN en el que se exceptúe a dichas empresas del proceso de homologación ya descrito?*
- 3- *¿Los gastos originados en el fallo arbitral producto de sobre costos en la construcción de la Central Hidroeléctrica Miel I de ISAGEN S.A. E.S.P., determinados como costas judiciales deben considerarse y registrarse como Gastos Operacionales o como Gastos no Operacionales, teniendo en cuenta que el capital fue contabilizado como un mayor de la construcción de la Central?*

4- *Dado que ISAGEN S.A. E.S.P. implementó el sistema de costos con el Plan de Cuentas de la Superintendencia de Servicios Públicos, el cual no incluye la cuenta 52 "Gastos Operacionales", en el caso expuesto si se determina que las costas son gastos operacionales que cuenta afectarían?*

5- *Una empresa de servicios públicos (E.S.P.), por ejemplo ISA, ISAGEN, XM que tiene como objeto misional la producción o comercialización de energía, adquirió 15 meses atrás un terreno, el cual será vendido a un tercero para que construya en él la nueva sede de dicha empresa. Debido a lo anterior, la E.S.P. contabilizó el terreno en la cuenta Inventarios 151002 "Mercancías en existencia Terreno" ocasionando que el valor del terreno no sea objeto de valorización durante el período comprendido entre la compra y la venta del mismo. Es adecuado el registro de esta operación? En caso contrario cuál es el registro correcto?*

6- *Es factible que una política interna de una E.S.P. en cuanto a registro en cuentas de orden incluidas en el capítulo III numeral 23. "Retiro Propiedad, Planta y Equipo, prevalezca sobre los lineamientos y normatividad vigentes emitidos por la Contaduría General de la Nación. En caso negativo, la aplicación de tal política comprometería la razonabilidad de la información contable de la empresa? Tendría incidencia disciplinaria?*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONCLUSIÓN

Respecto de la entidad, Empresa de Servicios Públicos, que registra la información contable clasificando sus operaciones según el catálogo de cuentas de la Superintendencia de Servicios Públicos, puntos 1) y 2), podemos señalar que las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública están obligadas a aplicar el Catálogo General de Cuentas para el registro de todas sus operaciones a nivel de documento fuente, no obstante en consideración a que al sector público pertenecen entidades con objetos sociales regulados y controlados por entidades que orientan el desarrollo de actividades específicas como es el caso de la definición de costos y tarifas de las Empresas de servicios públicos, la CGN ha aceptado la homologación de la información de costos de estas entidades, para la presentación de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la CGN.

El asunto relacionado con los puntos 3) y 4) fue resuelto por la CGN mediante concepto emitido a ISAGEN con los radicados 201010-148038 y 20115-15144 de los cuales se adjunta copia.

En relación con el punto 5), en donde pregunta si es correcto registrar como mercancías en existencia un terreno destinado para la construcción de una sede de la entidad, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública este activo debe clasificarse en la cuenta 1605-TERRENOS, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Ahora bien en cuanto a su actualización el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala que debe efectuarse con periodicidad de tres años, a partir de la última realizada, sin embargo, como aún no ha transcurrido este lapso de tiempo, y como según lo indica el bien será vendido, la diferencia del precio de venta respecto del valor en libros generará una utilidad o pérdida por venta de activos.

Finalmente en cuanto al punto 6) podemos señalar que las entidades contables públicas son autónomas para diseñar y aprobar los procedimientos y políticas contables internas que regulan su actividad, que en cualquier caso no pueden exceder o desbordar la normatividad del Régimen de Contabilidad Pública. Ahora bien al no disponer según su comunicación de suficientes elementos

para determinar si el procedimiento interno de una entidad en particular aplica o no el Régimen de Contabilidad Pública, no podemos indicar el registro correcto.

1610- Semovientes

CONCEPTO 20114-153115 del 15-04-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1610 Semovientes
		1.2	3125 Patrimonio público incorporado
	Subtema		Reconocimiento por partes del Departamento Administrativo de Seguridad –DAS del nacimiento crías en ejemplares caninos de propiedad de la entidad

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 20114-153115, en la cual consulta el procedimiento contable para incorporar en los estados contables el nacimiento de dos crías de dos ejemplares caninos de propiedad del Departamento, avaluados técnicamente en \$100.000 y valorados físicamente por un especialista, quien los encontró en buen estado de salud y condiciones apropiadas para iniciar el proceso de entrenamiento.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1610-SEMOVIENTES, como: *"el valor de los animales de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título y destinados al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros. (...)".*

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *"3- El valor de los semovientes nacidos".*

De la misma manera, describe la cuenta 3125-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como: *"el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...)".*

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las dos crías que nacieron de los dos ejemplares caninos de propiedad de la entidad, se incorporan a los estados contables

debitando la subcuenta 161001-De trabajo, de la cuenta 1610-SEMOVIENTES, y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

1637- Propiedades, planta y equipo no explotados

CONCEPTO 20112-151609 del 02-03-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1637 Propiedades, planta y equipo no explotados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Contraloría de Bogotá del predio de su propiedad el cual no ha recibido físicamente ya que contaba con un contrato de arrendamiento el cual fue demandado por el arrendatario quien solicita indemnización

Doctor
DAIRO GIRALDO VELÁSQUEZ
Jefe Oficina Local de Santa Fe
Contraloría de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151609, en la cual manifiesta que la Alcaldía Local de Santa Fe adquirió en el año 2007 un predio para construir su sede, habiéndose surtido las correspondientes formalidades de escrituración e inscripción ante la oficina de instrumentos públicos a nombre de la Alcaldía, el predio se reconoció como Propiedades, planta y equipo no explotados, por cuanto *"El predio en mención en el momento del traspaso físico contaba con un contrato de arrendamiento, El arrendatario demanda el incumplimiento del contrato de arrendamiento solicitando una indemnización a lo cual un juez falla a favor del arrendatario (...). Durante estos cuatro años el arrendatario ha venido consignando en el banco popular un canon pactado con el anterior propietario"*.

En consecuencia pregunta *"si existe alguna norma contable o bien sea jurídica, que manifieste que los estados financieros se encuentran sobrevalorados por la cuantía en la que fue adquirido el inmueble ya que la administración actualmente no goza de la tenencia física del mismo"*.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 756 del Código Civil establece que *"Se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos"*.

De otra parte, el párrafo 104, del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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)

Subsecuentemente, el párrafo 122 de la normativa contable pública 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del 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"*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que por encontrarse el predio en circunstancias que no le permiten a la entidad concretar el objeto para el cual se adquirió, debe mantenerse reconocido en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotado hasta tanto se realice la entrega real y material del mismo, momento en el cual se reclasifica a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-Terrenos. En notas a los estados contables se debe revelar la información de la situación particular que presenta el bien adquirido.

CONCEPTO 20113-152547 del 15-04-11

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	1637 Propiedades, planta y equipo no explotados
		2.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos/ Notas de carácter específico
		2.2	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento y actualización por parte de las Fuerzas Militares de Colombia-Ejército Nacional de los terrenos de su propiedad que se encuentran invadidos

Teniente Coronel
EDUARDO MÉNDEZ PARRA
Director Financiero
Fuerzas Militares de Colombia-Ejército Nacional
Bogotá – D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–152547 en la cual respecto de los terrenos propiedad del Ejército Nacional que han sido invadidos consulta lo siguiente:

- 1- ¿Los terrenos que están invadidos se deben contabilizar en la subcuenta 163701-Terrenos de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS?
- 2- ¿Previamente el Ejército Nacional debe efectuar el desglose de los terrenos que figuran como invadidos y proceder a registrarlos en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS?
- 3- Si el Ejército Nacional efectúa proceso de Avalúo a los terrenos, ¿debe considerar para el registro contable, el valor total del área del terreno o se debe excluir la porción del terreno invadido?
- 4- Por el hecho de estar invadido, comercialmente el terreno pierde valor, es decir que contablemente ¿se debe disminuir su valor en algún porcentaje?
- 5- ¿Qué procedimiento contable se debe seguir para los terrenos que figuran invadidos y que a los invasores les fue otorgado título de propiedad por parte del Municipio, es decir, que existen dos escrituras públicas del mismo predio con diferente dueño (invasor y Ejército Nacional).

CONSIDERACIONES

El Ejército Nacional posee terrenos en diferentes guarniciones del país, de los cuales algunos se encuentran invadidos total o parcialmente; la entidad posee las escrituras que acreditan la condición de propietario al Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional y contablemente se encuentran registrados en la subcuenta 160501-Urbanos y 160502-Rurales.

En relación con la normatividad contable pública, las características cualitativas constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información contable pública, de las cuales citamos la de Razonabilidad, que señala: *"La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad."*

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, señala: *"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."* (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse. 2- El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio 2- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.”

De otra parte, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 22 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos señala lo siguiente: **"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, (...)"

El Régimen de Contabilidad Pública establece en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo los criterios para el reconocimiento de los hechos económicos que afectan el grupo de activos, es así como en el numeral 18 en relación con la actualización de los bienes, señala:

"18. ACTUALIZACIÓN. El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

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

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

1- Los terrenos de propiedad de la entidad, que están invadidos, se deben contabilizar en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO

EXPLOTADOS, en consideración al estado de invasión que no permite el uso o explotación en función del cometido estatal de la entidad contable pública.

2- De acuerdo con las funciones definidas por la ley a la CGN, 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 entidad Ejército Nacional atendiendo el marco jurídico y la normatividad vigente aplicable, evaluar y determinar si procede o no efectuar el desenglobe de los terrenos invadidos.

3- Respecto del registro contable cuando el Ejército realice el avalúo, una vez la entidad disponga del informe correspondiente podrá analizarse el procedimiento contable a aplicar.

4- El procedimiento contable relacionado con las Propiedades, planta y equipo determina que las entidades deben actualizar periódicamente sus bienes mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, los cuales pueden establecerse mediante avalúos técnicos, que para su realización consideran 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, por lo tanto el resultado del avalúo indicará si el terreno pierde o no valor y en consecuencia procederá el registro contable.

5- En consideración a que en este caso la invasión de los terrenos incorpora aspectos que tienen que ver con la validez jurídica de los títulos y con las posibilidades de recuperación, circunstancias que dependerán seguramente de decisiones judiciales, una vez definida la solución en estas instancias, se podrá revisar en el marco de la regulación contable pública cuál sería su contabilización, acorde con las decisiones que se impartan judicialmente.

CONCEPTO 20117-155880 del 19-07-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1637 Propiedades, planta y equipo no explotados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del FOPAE de los predios adquiridos en desarrollo de procesos de reasentamiento de familias localizadas en zonas de alto riesgo no mitigable

Doctora
ANDREA GARCIA VEGA
Subdirectora de Gestión Corporativa y Control Disciplinario
Fondo de Prevención y Atención de Emergencias - FOPAE
Alcaldía Mayor
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155880, en la cual manifiesta que como resultado de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral – Modalidad Regular realizada a esta entidad vigencia 2010, la Contraloría Distrital de Bogotá observó en relación con los predios evacuados en desarrollo del proceso de reasentamiento por el alto riesgo no mitigable, *"estos (sic) deberían ser incorporados como bienes de beneficio y uso público dentro del inventario de bienes del Distrito Capital"*.

Además, añade la entidad que dentro del Plan de mejoramiento suscrito con la Contraloría General de Bogotá, se acordó solicitar el concepto del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, y que al respecto señaló: *"(...) Que los predios que se incorporan al Inventario General del Patrimonio Inmobiliario Distrital por parte de DADEP pero son adquiridos y reportados a este Departamento en desarrollo de procesos de reasentamiento de familias localizadas en áreas de alto riesgo no mitigable, corresponderán a la categoría de **"suelos de protección por riesgo"** que forma parte del espacio público de la ciudad de Bogotá con las restricciones de uso que ello acarrea y su administración estará a cargo de las delegadas en virtud del Decreto 511 de 2010"*.

También informa, que los inmuebles se encuentran *"(...) clasificados y contabilizados en las cuentas de orden 831510 – Activos retirados – Propiedades, planta y Equipo (DB) y la contrapartida en la cuenta 891506 – Activos retirados; atendiendo el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 200810-120301 del 31-10-2008, (...)*.

Cabe anotar que a futuro algunos de estos bienes inmuebles serán entregados a las diferentes entidades como suelos de protección o para algún otro (sic) que se presente en el Distrito Capital".

Por lo anterior pregunta si estos bienes inmuebles deben ser considerados contablemente como bienes de beneficio y uso público, y en consecuencia proceder a efectuar los ajustes correspondientes, o se deben conservar en las cuentas de orden.

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",

El artículo 35 de la Ley 388 de 1997, señala: *"SUELO DE PROTECCION. Constituido por las zonas y áreas de terrenos localizados dentro de cualquiera de las anteriores clases, que por sus características geográficas, paisajísticas o ambientales, o por formar parte de las zonas de utilidad pública para la ubicación de infraestructuras para la provisión de servicios públicos domiciliarios o de las áreas de amenazas y riesgo no mitigable para la localización de asentamientos humanos, tiene restringida la posibilidad de urbanizarse.* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 3° del Decreto 510 de 2010, define el suelo de protección por riesgo y los bienes destinados al uso público, en los siguientes términos:

Suelo de protección por riesgo: *"Constituido por las zonas y áreas de terreno que han sido definidas de alto riesgo no mitigable y por algunas zonas de alta amenaza, es decir, aquellas para las cuales se ha declarado una restricción al uso del suelo; estas zonas hacen parte del suelo de protección de la ciudad y por tanto tienen restringida la posibilidad de urbanizarse, determinadas en la cartografía que hace parte del mismo".* (Subrayado fuera de texto)

Bienes destinados al uso público: *"Son las zonas definidas por la autoridad urbanística dentro del trámite de legalización que constituirán el Sistema de Espacio Público para el respectivo desarrollo, las cuales serán certificadas por el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, a partir de la legalización del desarrollo, de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 18 de 1999".*

Por su parte, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, mediante el concepto 2011EEG003 del 13 de junio de 2011, dirigido al doctor Guillermo Escobar Castro, Director General del Fondo de Prevención y Atención de Emergencias, señala que *"(...) los predios que se incorporan al Inventario General del Patrimonio Inmobiliario Distrital por parte del DADEP pero son adquiridos y reportados a éste Departamento en desarrollo de procesos de reasentamiento de familias localizadas en áreas de alto riesgo no mitigable, corresponderán a la categoría de **"suelos de protección por riesgo"** que forma parte del espacio público de la ciudad de Bogotá con las restricciones de uso que ello acarrea (...)"*.

De otra parte, desde la perspectiva de la normatividad contable, el párrafo 104 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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)

Subsecuentemente, el párrafo 122 de la normativa contable pública 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, (...); 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).

Así mismo, el párrafo 176, del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia a los bienes de uso público e históricos y culturales, establece que *"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".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del 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".* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que no es procedente que el Fondo de Prevención y Atención de Emergencias – FOPAE reconozca y revele como bienes de uso público, los predios adquiridos en desarrollo del proceso de reasentamiento por el alto riesgo no mitigable, toda vez que no cumplen con los criterios considerados en la regulación contable pública para el reconocimiento y revelación de los bienes de uso público.

Así las cosas, los predios que la entidad adquiere en zonas de alto riesgo no mitigable y declarados como suelo de protección en desarrollo del proceso de reasentamiento, deben reconocerse en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. Ahora si llegara a declararse como predios de conservación ambiental y/o reserva natural, o para la provisión de servicios públicos domiciliarios, deben reclasificarse a las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1605-TERRENOS, y revelar en las notas a los estados contables la información relacionada con la situación particular que presenta el bien adquirido.

Con la expedición de este concepto este Despacho deroga lo establecido en el concepto 200810-120301 del 31 de octubre de 2010 expedido para la Dirección de Prevención y Atención de Emergencias – FOPAE.

1640- Edificaciones

CONCEPTO 20114-152952 del 29-04-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1640 Edificaciones 5501 Educación
	Subtema		Reconocimiento por parte de un municipio que tiene el proceso contable integrado, de las adiciones y mejoras por la construcción de unidades sanitarias y maquinarias y equipo con destino a instituciones educativas

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1635 Muebles en bodega 3125 Patrimonio Público Incorporado
	Subtema		Reconocimiento por parte de un municipio como entidad agregadora de las adiciones y mejoras por la construcción de unidades sanitarias y maquinarias y equipo en instituciones educativas

3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1705 Bienes de uso público e históricos y culturales en construcción
		1.2	1710 Bienes de uso público en servicio
		1.3	5211 Generales
		1.4	3105 Capital fiscal
		1.5	5507 Desarrollo comunitario y bienestar social

	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de un municipio de polideportivos en su fase de construcción
		1.1.2	Reconocimiento de polideportivos que se encuentran al servicio de la comunidad
		1.1.3	Reconocimiento de su conservación y mantenimiento de polideportivos
		1.1.4	Reconocimiento de polideportivos entregados a la comunidad para su administración y control
		1.1.5	Reconocimiento de las erogaciones para adecuación de polideportivos que manjea la comunidad

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
4	Tema	1.1	55 Gasto público social
	Subtema		Reconocimiento por parte de un municipio de los materiales entregados a la comunidad para proyectos de inversión

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
5	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte de un municipio de los puestos de salud que son construidos administrados y controlados por el municipio

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
6	Tema	1.1	1505 Bienes producidos 55 Gasto público social
	Subtema		Reconocimiento por parte de un municipio de las unidades sanitarias en proceso de construcción y terminados que se entregan a la comunidad

Doctor
JARLINSON RINCÓN
Contador

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20114-152952, en el cual consulta el registro contable de la "construcción de unidades sanitarias en veredas y otros municipios, suministro de materiales, maquinaria y equipo, const de puestos de salud, const y adecuación de polideportivos", los cuales tienen como destino las sedes educativas y la sociedad.

Informa la entidad que "Las diferente construcciones son de periodos anteriores, las cuales en su mayoría se registraron en cuenta de 1640 EDIFICACIONES, estas a mi modo de ver sobre valúa el valor de dicha cuenta, además es un poco complejo el control de determinados conceptos",

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública en referencia a las normas técnicas relativas a los inventarios, establece que *"Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal"*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES, como: *"el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) "*.

También describe la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, como *"el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad."*

El Catálogo General de Cuentas de igual forma, señala que en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, *"(...) se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales."*

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".

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 texto normativo en el literal a) del numeral 2, en relación con la organización del proceso contable en forma independiente, señala: *"La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las*

operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables”. (Subrayado fuera de texto)

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”.

(...)

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 debe 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el tratamiento contable que corresponde al Municipio para reconocer las construcciones de unidades sanitarias, la adecuación, el suministro de materiales y maquinaria y equipo con destino a los colegios, depende de la forma como el Municipio tiene organizada la contabilidad.

En caso de que el Municipio tenga implementado un proceso contable integrado, la información contable de sus instituciones educativas es parte de la administración central del Municipio, pues esta forma de organización contable trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad. En tal sentido, corresponde al Municipio reconocer las instalaciones educativas y las adiciones y mejoras de las mismas correspondientes a la construcción de unidades sanitarias, y las maquinarias y equipos debitando la subcuenta 164009-Colegios y escuelas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y las subcuentas de las cuentas que identifican la naturaleza de la maquinaria y equipo adquirido del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. En relación con los materiales, éstos se reconocen y revelan como un gasto público social debitando la subcuenta

550106-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y acreditando la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si el Municipio tiene implementado un proceso contable independiente, donde las actividades contables de sus instituciones educativas se desarrollan por separado de la entidad agregadora, las maquinarias y equipos adquiridos por el Municipio se reconocen debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, el traslado de las maquinarias y equipos a las instituciones educativas se reconocen acreditando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, y debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Por su parte, las Instituciones Educativas, debitan las subcuentas y cuentas que identifican la naturaleza de las maquinarias y equipos, y acreditan la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Lo anterior, sin perjuicio del proceso de agregación de la información financiera, económica, social y ambiental que debe realizar el Municipio con la información de las instituciones educativas, conforme al procedimiento contable relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.

Los polideportivos durante la fase de construcción, se reconocen en la subcuenta 170505-Parques recreacionales, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN. Los que se encuentran al servicio de la comunidad, se registran en la subcuenta 171005-Parque recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Las erogaciones de adecuaciones de los mismos que tiene por objeto su rehabilitación o mejoramiento, se reconoce como un mayor valor del activo en la subcuenta 171005-parque recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, o si en su defecto se orientaron a su conservación y mantenimiento, se reconoce como un gasto en la subcuenta 521113-Mantenimiento, de la cuenta 5211-GENERALES.

En caso que los polideportivos hayan sido entregados a la comunidad para su administración y control, deberá descargarse de la contabilidad del Municipio, con un débito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta 171005-parque recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, previo el cumplimiento de formalidades de entrega. Las erogaciones para la adecuación de éstos, se reconoce como gasto público social debitando la subcuenta 550706-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

Si la administración y control de los polideportivos se encuentran en poder de otro ente público, el traslado se registra debitando la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicio, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 171005-parque recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

En relación con los materiales de construcción entregados a la comunidad, éstos se registran y revelan como un gasto público social debitando la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según la naturaleza de las erogaciones realizadas, y acreditando la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Los puestos de salud construidos, administrados y controlados por el Municipio se deben reconocer como edificaciones en la respectiva cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con independencia de que el terreno sea o no de su dominio.

Las unidades sanitarias construidas para ser entregadas a la comunidad, durante la fase de construcción se registran con un débito en la subcuenta la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito en la subcuenta 713095-Traslado de costos (Cr), de la cuenta 7130-CONSTRUCCIONES. Con la entrega, se debita la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según la naturaleza de las erogaciones realizadas, y acreditando la subcuenta la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Así las cosas, el Municipio debe proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar, dado que el tratamiento contable antes referenciado resulta diferente al aplicado por la entidad, teniendo en cuenta 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.

Así mismo, los valores correspondientes a gasto público social y gastos por mantenimiento reconocidos como un mayor valor del activo deben depurarse de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, disminuyendo dichos valores de las respectivas subcuentas con contrapartida en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 20119-157491 del 27-09-11			

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1640 Edificaciones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Hospital Militar Central de los ascensores nuevos, adquiridos dentro del proyecto de remodelación del edificio para reemplazar los existentes

Brigadier General
RICARDO GÓMEZ NIETO
Director General
Hospital Militar Central
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157491, en la cual solicita se emita: "concepto sobre la clasificación de unos ascensores adquiridos por el Hospital Militar Central

dentro del proyecto de remodelación del edificio, los cuales están siendo importados por el constructor para reemplazar los que se encuentran empotrados dentro de la edificación desde su fundación y sus valores se encuentran registrados dentro del valor del edificio.”

En relación con las inquietudes de la consulta, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública, contempla en:

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS:

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

-Cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO: *"Representa el valor de los equipos médicos, científicos, de investigación y de laboratorio, de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título para que sean utilizados en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*

Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

"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 un 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 (...) 2406- Adquisición de bienes y servicios del exterior, según corresponda.(...)”

CONCLUSIÓN

En atención a las anteriores consideraciones, es de precisara que para efectos de clasificación de los bienes dentro de las cuentas del activo, se toma como parámetro la característica esencial de tales bienes, de forma que se asignan en las diferentes subcuentas y cuentas según la naturaleza de los mismos, y se clasifican en: Edificaciones, maquinaria y equipo, etc, denominaciones que responden a las condiciones y características propias del bien, así como a su destinación y estado normal de funcionamiento.

Adicionalmente, para efectos de la misma clasificación, es necesario establecer cuando se trata de una unidad principal, que puede estar conformada por partes accesorias que son necesarias para el normal funcionamiento del bien, de forma que cada componente se puede clasificar en la misma categoría que aplica para el principal; caso distinto es cuando un componente puede cumplir una

función independiente de la unidad principal, y por lo tanto puede ser clasificado en forma separada en razón de su naturaleza y funcionalidad de operación.

En el caso específico de los ascensores a que se refiere la consulta, estos son bienes que aunque separados de la unidad principal, no pueden cumplir su función de manera independiente, sino en tanto estén empotrados en una edificación, por lo tanto su clasificación responde al mismo criterio de la unidad principal, tratándose como un valor adicional de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, toda vez que constituyen una adición o mejora del bien principal, por tratarse de erogaciones que aumentan la vida útil y mejoran la calidad del servicio del edificio, atendiendo a lo establecido sobre el particular, en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

1645- Plantas, ductos y túneles

CONCEPTO 20117-156488 del 08-09-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1645	Plantas, ductos y túneles
		1.2	1650	Redes, líneas y cables
		1.3	1655	Maquina y equipo
	Subtema		Criterios para la clasificación de bienes del grupo propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta su naturaleza y las características esenciales de los mismos	

Doctora
ANGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS
Unidad de Contabilidad
Empresas Públicas de Medellín- EPM
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156488, en la cual consulta sobre: *"(...) cuales son los bienes que se registran en las cuentas 1645- Plantas, ductos y túneles y 1650- Redes, líneas y cables, ya que los activos que conforman las plantas de generación, subestaciones, redes y líneas, entre otros, pueden ser clasificados en otras cuentas contables, como la 1640- Edificios, 1655- Maquinaria y equipo, 1670- Equipos de comunicación y computación, etc."* .

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el tema consultado, es de tomar en consideración lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las descripciones de las siguientes cuentas:

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

-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."*

- 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. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las redes, líneas y cables para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general."*

- Cuenta 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."*

- Cuenta 1670- EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN: *"Representa el valor de los equipos de comunicación y computación de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los equipos de comunicación y computación para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general."*

CONCLUSIÓN

En atención a las anteriores consideraciones se concluye que:

La clasificación de los bienes del grupo 16- Propiedades, planta y equipo, contenida en el CGC, se encuentra estructurada en cuentas cuya denominación atiende de forma general a la naturaleza de los bienes, y a su vez se encuentran desagregadas en subcuentas específicas, que comprenden los diferentes tipos de bienes que se agrupan en ese nivel.

Es así, que para la clasificación de los bienes y la denominación de las cuentas del grupo 16- Propiedades, plantas y equipo, se toma como parámetro la característica esencial de los mismos como por ejemplo: Edificaciones, Plantas, ductos y túneles, maquinaria y equipo entre otros, conceptos que responden en sí a la naturaleza de los activos, siendo que los diferentes entes pueden efectuar los correspondientes registros contables, de forma que atiendan a las condiciones y características propias de los bienes, para lo cual corresponde al mismo ente establecer los criterios particulares de clasificación de sus activos en las cuentas y subcuentas correspondientes.

Adicionalmente es de precisar, que para una adecuada clasificación de los bienes en las correspondientes cuentas del activo, es necesario establecer si se trata de una unidad principal, es

decir que sus partes integrantes conforman un todo para el funcionamiento de la unidad, las cuales deben tratarse con el mismo criterio de clasificación que aplica para el bien principal; caso distinto es cuando algún componente puede tener una funcionalidad independiente, de forma tal que se convierte en si mismo en un bien principal, que le permite una clasificación acorde con su propia naturaleza.

Ahora bien, en caso de que se presenten dudas sobre la apropiada clasificación de un bien o de alguna de sus partes, dado que no es fácil precisar su naturaleza, sus especificaciones técnicas o la función que cumple dentro del proceso operacional del ente, lo indicado es soportarse en el área técnica, como instancia autorizada para definir el asunto, quien puede suministrar los parámetros que debe seguir la entidad a estos efectos, precisiones que bien podrían quedar documentadas en el correspondiente Manual de Activos Fijos, tema del manejo propio de la entidad.

1655- Maquinaria y equipo

CONCEPTO 20113-152644 del 08-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1655 Maquinaria y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento y clasificación contable como maquinaria y equipo de los fusiles Galil calibre 5.56, de propiedad de la Policía Nacional, teniendo en cuenta que no se hace diferenciación conceptual ni técnica entre los términos "Bienes" y "Equipos".

Señor Intendente
ÉDGAR SÁNCHEZ ACOSTA
Oficina Control Disciplinario Interno DECUN
Policía Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación recibida por traslado de la Contraloría General de la República, la cual fue radicada con el expediente 20113 – 152644, en la cual solicita: "*(...) ordenar a quien corresponda informar por este mismo medio (certificar), el término legal que le corresponde a un fusil galil, calibre 5.56 asignado a la Policía Nacional de Colombia, si se encuentran dentro de los BIENES o dentro de los EQUIPOS...*"

CONSIDERACIONES

En materia contable, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que en las Normas técnicas relativas a los Activos señala:

"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.(...)" (Subrayado fuera del texto).

- En relación con las propiedades, planta y equipo, el mismo texto normativo, contempla:

"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, (...) 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, (...). 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 del texto).

Por su parte el Catálogo General de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en lo aplicable al tema consultado dispone:

- Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO:" *En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...), 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 del texto).

- Cuenta 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 desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)*" (Subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta anterior, se incluye la subcuenta 165502-Armamento y equipo reservado.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que, para efectos contables, los fusiles galil calibre 5.56 se deben reconocer en la subcuenta 165502-Armamento y equipo reservado, de la cuenta 1655-Maquinaria y equipo, dentro de las Propiedades, planta y equipo, que hacen parte de los bienes considerados como Activos de la entidad pública. Esta clasificación consignada en la normativa contable pública no hace diferenciación conceptual ni técnica entre los términos "Bienes" y "Equipos".

CONCEPTO 20118-156711 del 30-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1655 Maquinaria y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira de los instrumentos musicales que posee la entidad

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8347 Bienes entregados a terceros
		1.2	1920 Bienes entregados a terceros
	Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira de las bibliotecas satélites entregadas en comodato, teniendo en cuenta que sean entregadas a colegios públicos, a juntas de acción comunal o a colegios privados

Doctora
SANDRA MILENA MONSALVE LONDOÑO
Contadora
Instituto de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118–156711, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los siguientes bienes y derechos:

1- El inventario de instrumentos musicales que posee la entidad en la actualidad es registrado en la cuenta Maquinaria y equipo por valor de \$57 millones de pesos, y el período para depreciarlos es de 5 años. ¿Es correcto utilizar esta cuenta y debe revelarse el tiempo en el cual se realiza la depreciación en las notas al Balance?

2) La entidad posee 40 bibliotecas satélites entregadas en comodato para su administración durante 3 años a juntas de acción comunal o a colegios, las cuales están registradas en cuentas de orden por valor de \$408 millones de pesos. ¿Estas bibliotecas deben registrarse en la cuenta 192005-Bienes muebles entregados en comodato? ¿Deben depreciarse?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública define los Activos como: "*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. (...)*"

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 4, respecto de la Depreciación y Amortización, señala: *"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."

Este mismo Procedimiento respecto de los años de vida útil de activos depreciables o amortizables, en el numeral 10, indica: *"La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles: (...)"* (Subrayado fuera de texto)

En relación con las Notas a los estados contables básicos, la Norma Técnica relativa a los estados, informes y reportes contables en el numeral 9.3.1.5. del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *"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. (...)"*

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, (...)"

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala: **"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."

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 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 las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. (...)”

CONCLUSIÓN

1) De conformidad con el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública los instrumentos musicales, deben clasificarse en la subcuenta 165505-Equipos de Música, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, los cuales son objeto de depreciación.

En cuanto a la vida útil de un activo depreciable, el Manual de Procedimientos para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con Propiedades, planta y equipo considera que ésta debe definirla la entidad contable pública atendiendo al potencial de servicios o beneficios económicos futuros, que contribuirán al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad, de manera que las vidas útiles señaladas en el procedimiento pueden tomarse como referencia, cuando se utilicen los métodos de depreciación de línea recta, suma de los dígitos de los años o doble tasa sobre saldo decreciente.

Cabe indicar que en Notas de carácter específico a los estados contables, debe señalarse los períodos de vida útil de los activos depreciables, así como el método de depreciación aplicado.

2) Respecto de los contratos en comodato suscritos para la administración de bibliotecas, para efectos de registro contable deben diferenciarse las entregadas a colegios públicos, de las entregadas a las Juntas de Acción Comunal y colegios privados, en ambos casos se configuran en bienes de uso permanente sin contraprestación. Respecto de las bibliotecas entregadas a colegios públicos, la entidad que las recibe debe incorporarlas al activo como propiedades, planta y equipo, mientras que la entidad que las entrega disminuye las cuentas del activo correspondiente y el Capital fiscal, además de controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS con crédito a la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr).

Ahora, los bienes entregados en comodato a los colegios privados y Juntas de Acción Comunal, deberán registrarse en la subcuenta 192005-Bienes muebles entregados en comodato, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, los cuales serán restituidos en las condiciones establecidas en los contratos.

CONCEPTO 20118-156665 del 13-09-11

1 2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1655 Maquinaria y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Secretaría Distrital de Ambiente del equipo de monitoreo del ruido y de las erogaciones para ponerlo en condiciones de utilización

3	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de depreciar o amortizar las vías de comunicación internas reclasificadas a la cuenta 1605-Terrenos en virtud de lo establecido en la Carta Circular 072 de 2006, y reclasificadas posteriormente por la entidad a la cuenta 1920-Bienes entregados a terceros

Doctora
MARTHA PATRICIA CAMACHO HERNÁNDEZ
Subdirector Financiero
Secretaría Distrital de Ambiente
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-156665 en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. En desarrollo del proceso auditor, el organismo de control fiscal estableció como hallazgo que el sistema de monitoreo del ruido se debe reconocer en la cuenta 1670-Equipo de comunicación y computación y no en la cuenta 1660-Equipo Médico y Científico, como actualmente lo tiene reconocido la Secretaría de Ambiente. Por lo anterior, solicita que se le indique la cuenta correspondiente en la que se debe reconocer dicho equipo, teniendo en cuenta que la finalidad del equipo es entregar información en tiempo real de la calidad del ruido.
2. Así mismo, el organismo de control estableció como observación, que el valor del cable y otras erogaciones que fueron contabilizadas por la Secretaria de Ambiente en las cuentas de la clase 5-GASTOS, debieron reconocerse como un mayor del equipo de monitoreo del ruido, por tratarse de erogaciones destinadas a poner en operación dicho sistema. Por tanto, solicita que se le indique el tratamiento contable para dichas erogaciones.
3. Las vías de comunicación internas de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales El Salitre-PTAR, se reclasificaron a la cuenta de terrenos en virtud de la Carta Circular 072 de 2006, y dado que en virtud de la citada carta se eliminaron las cuentas de amortización para estas vías no se continuó con su amortización por formar parte de los terrenos. Por lo anterior, consulta *"Se deben depreciar estas vías" o ¿por el contrario se deben entregar formalmente al DADEP.*

Es de anotar que en lo referente a este punto, la Doctora Claudia Patricia Morales mediante correo electrónico nos aclara que respecto a la vías de comunicación que se reclasificaron como un mayor valor del terreno, se encuentran reconocidas en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS al igual que el resto de bienes muebles que se entregaron a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá como administrador, ejecutor y operador de la planta.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 119, 132, 165, 166 y 171 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública 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 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

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. 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 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

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.

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.

(...)

171. 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 hotelaría. 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. (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas así:

1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los costos y demás erogaciones incurridos en la adquisición y montaje de maquinaria, planta y equipo y otros bienes, hasta tenerlos en condiciones de utilización"*.

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.*
- 2- *El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- 2- *El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Pregunta 1.

Teniendo en cuenta que el equipo de monitoreo del ruido es un equipo especializado que la Secretaria de Ambiente emplea en desarrollo de su cometido estatal, para realizar las respectivas mediciones y seguimientos al ruido generado en la ciudad, pero que no corresponde a un equipo de investigación científica, debe reclasificarse de la subcuenta 166002-Equipo de laboratorio, de la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, a la subcuenta 165520-Equipo de centro de control, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO.

Pregunta 2.

Las erogaciones en las que incurra la entidad para poner el bien en condiciones de utilización, forman parte del costo histórico del bien y por tanto, se deben reconocer como un mayor valor del mismo.

Por tanto, si las erogaciones efectuadas por la Secretaria de Ambiente en el cable y en otros gastos eran necesarias para poner el equipo de monitoreo del ruido en condiciones de utilización, se deben reconocer como un mayor valor del equipo, para lo cual la entidad deberá realizar el respectivo ajuste contable dado que reconoció estas erogaciones como gasto, mediante un débito en la subcuenta 165520-Equipo de centro de control, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta de la clase 5-GASTOS inicialmente afectada, en caso de que el ajuste se efectúe en la misma vigencia en la que se reconoció el gasto; o un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en caso de que el registro se haya efectuado en períodos contables anteriores.

Pregunta 3.

En lo referente a las vías de comunicación internas, que debieron reclasificarse a la cuenta 1605-TERRENOS en virtud de lo establecido en la Carta Circular 072 de 2006, dado que de conformidad con lo establecido en la norma técnica de propiedades, planta y equipo, los terrenos no son objeto de depreciación ni de ningún tipo de amortización, las vías de comunicación internas reconocidas en las subcuentas, de la cuenta 1605-TERRENOS, tampoco lo son.

Por tanto, teniendo en cuenta que de acuerdo con la información suministrada por la entidad, estas vías de comunicación que pertenecen a la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales El Salitre-PTAR, se encuentran reconocidas en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, no son objeto de amortización por cuanto los terrenos tampoco lo son.

De otra parte, en lo relacionado con si la Secretaria de Ambiente debe entregar los bienes al DADEP, me permito manifestarle que esto corresponde a una decisión administrativa que debe adoptar la entidad de acuerdo con las funciones que le competen a cada área, en el marco de la normatividad que le sea aplicable para su caso.

1660- Equipo médico y científico

CONCEPTO 20114-153458 del 06-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1660 Equipo médico y científico
		1.2	3255 Patrimonio institucional incorporado
	Subtema		Reconocimiento por parte de la E.S.E. Hospital Universitario San José de Popayán de una camilla metálica rodable con sus accesorios teniendo en cuenta que no había sido incorporada previamente en la contabilidad

Doctora
PAOLA ANDREA PRADO FAJARDO
Contadora
Hospital Universitario San José de Popayán E.S.E.
Popayán - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20114-153458, en el cual consulta el procedimiento contable para incorporar en los estados contables una camilla metálica rodable, con sus accesorios, fijado en \$4.500.000, la cual fue hallada en el área de Imagenología y que no ha sido incorporado en la contabilidad.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, como: *"el valor de los equipos médicos, científicos, de investigación y de laboratorio, de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para que sean utilizados en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...).*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...), 3255-Patrimonio Institucional Incorporado".

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *"2- El valor del equipo que se reciba en calidad de donación, cesión, aporte o incorporado, una vez surtidos los trámites de legalización".*

De la misma manera, describe la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como: *"el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...).*

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

También, la dinámica de esta cuenta señala que se acredita con: *"2- El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos".*

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que la camilla metálica rodable, con sus accesorios, se incorpora a los estados contables debitando la subcuenta 166005-Equipo de hospitalización, de la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO, y acreditando la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

1665- Muebles, enseres y equipos de oficina

CONCEPTO 201112-15992 del 29-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1665 Muebles, enseres y equipos de oficina
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Metro Cali S.A. de las divisiones modulares

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
Profesional Especializada -Contabilidad
Metro Cali S.A.
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159992 en la cual nos informa que la entidad ha adquirido unas divisiones modulares, las cuales han sido desagregadas en cada uno de sus componentes por el proveedor en la factura y cuyo costo individualmente considerado no supera el medio salario mínimo mensual legal vigente.

Por lo anterior, consulta:

1. Teniendo en cuenta que los bienes se codifican individualmente para el ingreso a bodega, es posible realizar el registro de forma global? En este caso la dificultad se nos presenta en el código de la placa, por cuanto suele suceder que la entidad a veces reubica espacios y en este sentido se hace difícil el control de estos bienes cuando se registran de manera global.
2. Al no superar el valor de un salario mínimo cada componente de la división es factible registrarlo como gasto?

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 119 y 165 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

"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 Normas técnicas relativas a los activos

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"

A su vez, 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, expresa: *"Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación"*.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación respecto al tratamiento contable de las divisiones modulares, se pronunció mediante el concepto 97913 de octubre 18 de 2007, en el cual 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"*.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para una adecuada clasificación de las divisiones modulares en las correspondientes cuentas del activo, es necesario establecer si se trata de una unidad principal, es decir que sus partes integrantes conforman un todo para el funcionamiento de la unidad, caso en el cual deben tratarse con los mismos criterios aplicables a un único bien; o si algún componente puede tener una funcionalidad independiente, de forma tal que se convierte en si mismo en un bien principal, que le permite la aplicación de criterios diferentes y acordes con su propia naturaleza.

Por tanto, corresponde a la entidad determinar si los componentes de las divisiones modulares tienen una funcionalidad independiente de los demás componentes que conforman la división, convirtiéndose en bienes principales, y en caso de que el valor de algún bien principal no supere el medio salario mínimo mensual legal vigente podrá reconocerlos como gasto o depreciarlos en el mismo año de adquisición o incorporación a la contabilidad.

Ahora bien, los bienes principales que se identifiquen y cuyo costo sea superior a medio salario mínimo mensual legal vigente, se deben reconocer en la subcuenta 166501-MUEBLES Y ENSERES, de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA.

1670- Equipos de comunicación y computación

CONCEPTO 20117-156487 del 08-08-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1670 Equipos de comunicación y computación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del MEN, de los equipos de computo anclados permanentemente al edificio

Doctor
MARTÍN EMILIO SEPÚLVEDA CÉLIS
Subdirector de Gestión Administrativa
Ministerio de Educación Nacional - MEN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156487, en la cual consulta si es viable registrar como mayor valor del inmueble equipos: RACK, Servidores y UPS (Uninterrupted Power System) superiores a 10 KVA, los cuales se encuentran anclados permanentemente al edificio. Lo anterior, toda vez que el Ministerio viene registrándolos como bienes muebles en la cuenta de Equipo de Cómputo, y en el caso que la respuesta sea afirmativa, sí debe tener en cuenta el monto mínimo de estos bienes para realizar el registro.

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

CONSIDERACIONES

Sobre el particular nos referimos a la definición de Bienes inmuebles por destinación establecida en el artículo 658 del Código Civil, que señala: "*Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo de que puedan separarse sin detrimento.* (...)". (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 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, como: "*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.* (...)".

CONCLUSIÓN

Con en lo expuesto se concluye que en la medida que el objeto de los equipos de cómputo no corresponde al uso, cultivo o beneficio del inmueble, sino A la atención y prestación de un servicio, no es procedente reconocerlos como un mayor valor del edificio por el hecho de que estos se encuentran anclados permanentemente al inmueble. En consecuencia, deben mantenerse registrados en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN.

17- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

1705- Bienes de uso público e históricos y culturales en construcción

CONCEPTO 20113-152565 del 13-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1705 Bienes de uso público e históricos y culturales en construcción 1706 Bienes de uso público en construcción- Conseciones
	Subtema		Reclasificación de los conceptos "puentes" y "túneles" al concepto "red carretera", en virtud de la expedición de la Resolución 237 de 2010.

Doctora
MARTHA ELENA PUERTA GAVIRIA
SAP_Lider funcional activos fijos
Gobernación de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20113-152565 en la cual solicita aclaración sobre la aplicación de la Resolución 237 de 2010, específicamente sobre la reclasificación de saldos que deben realizar las entidades en la aplicación de la mencionada Resolución.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos al artículo 9º de la Resolución 237 de 2010, la cual en relación con la reclasificación de cuentas establece que: *"Las entidades contables públicas que tengan saldos en las subcuentas eliminadas en el artículo 4 deben reclasificarlos de la siguiente forma: 164016-Terminales a la subcuenta 171001-Red carretera; 165001-Redes férreas a la subcuenta 171006-Red férrea, en los casos en que los bienes registrados sean destinados al uso público y a la subcuenta que corresponda de la cuenta terrenos cuando se trate de algunas mejoras necesarias para prestar servicios como parte de la actividad de producción de bienes o prestación de servicios; 170502-Puentes y 170503-Túneles a la subcuenta 171001-Red carretera; 171002-Puentes y 171003-Túneles a la subcuenta 171001- Red carretera; 172002-Puentes y 172003-Túneles a la subcuenta 172001-Red carretera; y, 178502-Puentes y 178503-Túneles a la subcuenta 178501-Red carretera".*

Las descripciones y dinámicas contenidas en el capítulo II del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la cuenta 1705- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN establece:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de 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:

- 1. El valor de las obras terminadas que se trasladen a bienes de 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.*
- 3. El valor registrado en libros al momento de su entrega a otro ente”.*

De igual manera, respecto a las dinámicas y descripción de la cuenta 1710- BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, se establece:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de uso público contruidos 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 Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, 1720-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales Entregados a Terceros, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las construcciones recibidas total o parcialmente.*
- 2- El valor de la rehabilitación o mejoramiento.*
- 3- El valor de los bienes de uso público adquiridos a cualquier título.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor que corresponda a la pérdida que por determinación técnica se origina en fenómenos naturales, caso fortuito, fuerza mayor u otras causas.*
- 2- El valor de los bienes que se entreguen o trasladen a otros entes públicos”.*

Respecto a las dinámicas y descripciones de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, el artículo 5º de la Resolución 237 de 2010 establece:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos aportados por la entidad contable pública para la construcción de bienes de uso público en la modalidad de contratos de concesión, así como la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos aportados por la entidad contable pública.
- 2- El valor de la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta 1711-Bienes de Uso Público en Servicio-Concesiones”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que los saldos que a la fecha de la entrada en vigencia de la Resolución 237 de 2010, aparecen revelados en las subcuentas 170502-Puentes y 170503-Túneles, de la cuentas 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, deben reclasificarse a la subcuenta 170601-Red de carretera, de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, si la entidad entregó en concesión la construcción de la infraestructura, o a la subcuenta 170501-Red carretera, de la cuenta 1705 - BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN.

19- OTROS ACTIVOS

1901- Reserva Financiera Actuarial

CONCEPTO 201012-149835 del 13-01-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENRAL DE CUENTAS
	Tema	1.1.	1901 Reserva Financiera Actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de un Bono de Valor Constante, teniendo en cuenta que la inversión corresponde a recursos destinados al pago del pasivo pensional.

Doctora
LUZ EUGENIA SARMIENTO ACEVEDO
Representante Legal
Fiduciaria Popular S.A.
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201012-149835 en la cual solicita se le confirme si la interpretación dada sobre el valor por el cual se debe registrar un Bono de Valor Constante y los códigos contables utilizados para su reconocimiento, corresponde a lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 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, señala que: *"Las inversiones con fines de política están constituidas por títulos de deuda adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal, en cumplimiento de políticas macroeconómicas. (...)".*

Por otra parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, en el numeral 8 define la Reserva Financiera Actuarial como: *"(...) corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales".*

Para efectos del reconocimiento y registro de las inversiones, que hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial de las entidades contables públicas empleadoras, el Catálogo General de Cuentas que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública contiene la Subcuenta 190103-INVERSIONES, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable de un Bono de valor constante, por constituir para la entidad pública una inversión con fines de política, y teniendo en cuenta que la inversión corresponde a recursos destinados al pago del pasivo pensional a cargo de la entidad pública, debe ser reconocida y revelada mediante un debito a la subcuenta 190103-Inversiones, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con contrapartida en la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías, de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

En ese orden de ideas, la interpretación dada por la Fiduciaria Popular S.A., sobre el valor y el reconocimiento que debe darse a un Bono de Valor Constante en las condiciones expuestas en su comunicación, corresponde a lo establecido en el Régimen de Contabilidad pública.

CONCEPTO 20111-150451 del 27-01-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENRAL DE CUENTAS
	Tema	1.1. 1.2	1901 Reserva Financiera Actuarial 5805 Financieros
	Subtema		Reconocimiento por parte de las entidades territoriales de los recursos que estas poseen en el FONPET y de los gastos por concepto de administración de los mismos

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
 Contadora (E)
 Alcaldía de Medellín
 Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150451 en la cual nos informa que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante oficio enviado al municipio señala que el reconocimiento de los recursos que poseen las entidades territoriales en el FONPET debe efectuarse en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, de conformidad con la Resolución 585 de 2009 expedida por la Contaduría General de la Nación. No obstante, de acuerdo con el Procedimiento 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 por la Resolución 356 de 2007, el registro de estos recursos se realiza en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios. Adicionalmente el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita reconocer los gastos por concepto de administración de estos recursos en la subcuenta 580526-Administración de fiducia, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

Por lo anterior, consulta los siguientes aspectos:

1. ¿Cuál es la subcuenta correcta de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL que se debe emplear para registrar los recursos depositados en el FONPET?
2. ¿En qué cuenta del gasto deben registrarse los gastos de administración de estos recursos, dado que la subcuenta 580526-Administración de fiducia, no es coherente con la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, sino con la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 3 de la Ley 549 de 1999, respecto al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET, señala que *"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 Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, 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)

En lo referente a la normatividad contable, 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.

(...)

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 (...)"

Por su parte, el numeral 11 de la Resolución 585 de 2009, por medio de la cual se adoptó el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala que *"Cuando una entidad contable pública entregue a otra entidad contable pública, recursos para ser administrados, y para el efecto esta última constituya un encargo fiduciario en el que participe como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables: (...)*

Tratándose de recursos destinados por la entidad contable pública al pago de pensiones, se debita la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL (...)"

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Con la expedición de la Resolución 585 de 2009 implícitamente queda modificado el tratamiento contable indicado 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 para el reconocimiento de los recursos depositados en el FONPET en el sentido de que la subcuenta que deben emplear las entidades territoriales para reconocer estos recursos es la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta que

representa el derecho por cada fuente que se destina para financiar los recursos de este fondo, tales como regalías y compensaciones, recursos de privatizaciones, recursos del Sistema General de Participaciones, entre otras fuentes, tal como lo señala el procedimiento.

Lo anterior teniendo en cuenta que de conformidad con la Ley 549 de 1999, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público actúa como administrador de los recursos que las entidades territoriales poseen en el FONPET, y en desarrollo de esta función le compete celebrar los contratos con las sociedades fiduciarias para la administración de estos recursos en los cuales dicho Ministerio figura como fideicomitente.

2. En lo relacionado con los gastos generados por la administración de los recursos, la entidad territorial debe reconocerlos mediante un débito en la subcuenta 580526-Administración de fiducia, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, toda vez que estos corresponden a las comisiones cobradas por las sociedades fiduciarias por la administración de los recursos en virtud del contrato celebrado entre estas y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, erogaciones que disminuyen los recursos de la cuenta que cada entidad territorial posee en el FONPET como propietaria de los recursos.

CONCEPTO 20119-157474 del 20-09-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa Municipal para la Salud-Lotería de Manizales de los bienes y recursos con destino al pago del pasivo pensional correspondiente a bonos pensionales de los trabajadores activos y retirados

Doctora
 ÁNGELA MARÍA OSORIO AGUIRRE
 P.U. Gestión Contable y Presupuestal
 Empresa Municipal para la Salud – Lotería de Manizales
 Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157474, en la cual informa que la Contraloría General del Municipio de Manizales realizó durante el segundo semestre de 2011 la Auditoría Gubernamental con enfoque integral para el período 2010, en la cual se estructuraron seis hallazgos, de los cuales uno está relacionado con el registro de la cuenta “otros deudores”.

Informa la entidad que *"La Contraloría de Manizales estableció que durante las vigencias 2008, 2009 y 2010 los estados financieros de EMSA, registra en diferentes cuentas del balance la operación que surgió entre el municipio de Manizales y EMSA por el Acuerdo 485 de 2001 del Concejo de Manizales, que autorizó a la citada empresa para transferir unos bienes de su propiedad y dada la imposibilidad de ésta de cubrir su pasivo pensional, autoriza al municipio para incluir dentro de su presupuesto partidas anuales hasta completar una suma equivalente a dicho pasivo"*.

Además, añade la entidad que *"La Contraloría de Manizales realizó el seguimiento de los registros de la cuenta denominada Acuerdo 485 de 2001 y estableció en los reportes de las operaciones recíprocas y en los estados contables de EMSA, que la diversidad de conceptos utilizados para registrar esta cuenta ha sido una constante: otros fondos especiales en el 2006, otros deudores en el 2007-2008, reserva actuarial y otros deudores 2010"*.

Así mismo, señala la posición de la Contraloría, cuando expresa: *"En cuanto al requerimiento realizado por la Contaduría General de la Nación en junio de 2009, es del caso reiterar que el mismo hacía referencia a la aplicación del procedimiento contable relativo al pasivo pensional, en sus etapas de registro y actualización del cálculo actuarial, amortización del mismo, reconocimiento del pasivo real y finalmente su pago, para lo cual definió las cuentas que debían utilizarse e indicó que para el pago del pasivo real, previamente se debía registrar contablemente la reserva actuarial"*.

Por lo anterior, se consulta el criterio técnico que deben aplicar en relación con el reconocimiento y revelación de la partida establecida por el Acuerdo 485 de 2001, toda vez que en la actualidad EMSA la registra en otros deudores y el Municipio tiene contabilizada el pasivo en otros acreedores.

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

CONSIDERACIONES

El artículo primero del Acuerdo 485 de 2001, señala: *"Autorízase a la Empresa para la Salud-EMSA-, para transferir al Municipio de Manizales – Fondo Territorial de Pensiones, los bienes de su propiedad identificados como más adelante se indica, con el fin de que esta entidad territorial amplíe el Encargo Fiduciario FIDUCAFÉ que actualmente administra los recursos del Pasivo Pensional del Sector Salud (Hospital de Caldas, Hospital Geriátrico y ASSBASALUD) a fin de que éste los administre y realice gestión de venta y el producto de tales operaciones se abone a la deuda que tiene el Municipio de Manizales y/o EMSA por dicho concepto en virtud del contrato de concurrencia NR. 1186/97 (971229647) de fecha 30 de diciembre de 1997"*.

Seguido, el artículo segundo establece: *"(...) Autorízase al Municipio de Manizales para que dentro de su presupuesto incluya partidas anuales hasta completar una suma equivalente al valor de dicho pasivo pensional de EMSA, actualizado al año 2001, según certificación adjunta, la cual forma parte integral del presente acuerdo. El valor de dichas partidas indexadas con el IPC registrado en el año inmediatamente anterior certificado por el Departamento Nacional de Estadística – DANE- las apropiará el municipio en el Fondo de Pensiones Territoriales. La empresa continuará respondiendo con su propio peculio (sic) por el resto del pasivo prestacional, por la reserva pensional de jubilados y por la diferencia que resultare del valor total del pasivo pensional correspondiente a bonos pensionales (trabajadores activos y retirados) a futuro, menos la apropiación del municipio por dicho concepto"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el inciso 2 del artículo 9 de la Ley 549 de 1999, establece que *"La Contaduría General de la Nación verificará la existencia de los recursos y reservas necesarios para responder por los pasivos pensionales en la forma prevista en la presente ley"*.

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, el párrafo 269 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad 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"*.

Así mismo, 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 referido manual, señala que *"La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales."*

La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales. (...). (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, como: *"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".

También 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".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el valor de los bienes y los recursos que la entidad haya destinado para el pago del pasivo pensional reconocida y revelada en la información contable, se debe registrar en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En este sentido, los bienes que fueron transferidos al Municipio de Manizales – Fondo Territorial de Pensiones para cubrir el total del pasivo pensional correspondiente a bonos pensionales de los trabajadores activos y retirados, a través del Encargo Fiduciario, FIDUCAFE, a fin de que éste los administre y realice gestión de venta, si aún se encuentran bienes sin enajenar, deben ser

reconocidos y revelados en la información contable en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En relación con los recursos que transfiere el Municipio al Fondo de Pensiones Territoriales para el pago del pasivo pensional de la Empresa Municipal para la Salud - EMSA de conformidad con el Acuerdo 485 de 2001, la Empresa debe reconocer el valor girado en la subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, previo el reconocimiento y causación del correspondiente ingreso, una vez se conoce que el Municipio expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, con un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para efectos de garantizar la respectiva correlatividad en el reporte de las operaciones recíprocas en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS, el Municipio debe registrar un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, debiendo causar previamente el gasto respectivo por el monto total de las transferencias debitando la subcuenta 542301-Para pago de pensiones y/o cesantías, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con contrapartida en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

CONCEPTO 20119-157692 del 12-10-11

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de La Celia de los recursos asignados a las entidades territoriales del lotto en línea (hoy Baloto Electrónico) para el pago del pasivo pensional, consignado por ETESA al FONPET

Doctora
MARIA EUGENIA RAMÍREZ RESTREPO
Contadora
Municipio de la Celia
La Celia - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157692 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cómo se debe registrar el ingreso por concepto de los recursos sin situación de fondos de la participación para salud del Sistema General de Participaciones, teniendo en cuenta que estos recursos no son girados al Municipio?

Es de anotar que mediante correo electrónico nos aclara que se trata de los recursos del Régimen Subsidiado que en virtud del Decreto 971 de 2011, no son girados al Municipio.

2. ¿Cuál es el procedimiento para registrar los recursos del baloto destinados al pago del pasivo pensional territorial, dado que estos recursos no son girados directamente al Municipio?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El parágrafo 3 del artículo 42 de la Ley 643 de 2001, en lo relacionado con las Destinación de las rentas del monopolio al sector salud, señala: "Los recursos de la lotería instantánea, la lotería preimpresa y del lotto en línea, se destinarán en primer lugar, al pago del pasivo pensional territorial del sector salud, que se viene asumiendo de acuerdo con la Ley 60 de 1993, en forma compartida. Una vez garantizados los recursos para el pago de pensiones el sector salud territorial, se destinará a la financiación de los servicios de salud en los términos establecidos en el parágrafo anterior". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 3 del Decreto 1659 de 2002, respecto a la distribución de los recursos provenientes de la explotación del lotto en línea, lotería preimpresa y la lotería instantánea, expresa: "La distribución de la totalidad de las rentas obtenidas por la Empresa Territorial para la Salud, ETESA, por concepto de la explotación del lotto en línea, la lotería preimpresa y la lotería instantánea, incluyendo sus correspondientes rendimientos financieros, destinadas a la financiación del pasivo pensional territorial del sector salud, a través del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, FONPET, se efectuará semestralmente con cortes a 30 de junio y a 31 de diciembre de cada año, por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con base en la metodología definida para los juegos novedosos en el artículo anterior, y la información remitida por la Empresa Territorial para la Salud, ETESA, sin efectuar el descuento del siete por ciento (7%) para el Fondo de Investigaciones en Salud". (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, el numeral 8 del Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establece: "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 (...)"

La entidad contable pública empleadora registra contablemente el valor de los recursos de bienes cuyo dominio se extinga a favor de la Nación, del impuesto de registro, de la explotación del Loto único nacional y del impuesto de timbre, debitando la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acreditando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previa causación del ingreso correspondiente'.

Por su parte, el numeral 11 de la Resolución 585 de 2009, por medio de la cual se adoptó el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala que *"Cuando una entidad contable pública entregue a otra entidad contable pública, recursos para ser administrados, y para el efecto esta última constituya un encargo fiduciario en el que participe como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables: (...)*

Tratándose de recursos destinados por la entidad contable pública al pago de pensiones, se debita la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL (...)".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. En lo relacionado con el reconocimiento de los recursos sin situación de fondos de la participación para salud del Sistema General de Participaciones, le informamos que este despacho se pronunció al respecto mediante el expediente 20118-156767 del 21 de septiembre de 2011, del cual anexo copia.
2. Teniendo en cuenta que de conformidad con la normatividad citada los recursos que han sido asignados a las entidades territoriales del lotto en línea (hoy baloto electrónico) para el pago del pasivo pensional, son consignados por ETESA al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET, a nombre de las entidades territoriales, éstas últimas deben reconocer su respectivo derecho en dicho fondo mediante un débito en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previa causación del ingreso correspondiente.

Lo anterior teniendo en cuenta que con la expedición de la Resolución 585 de 2009 implícitamente queda modificado el tratamiento contable indicado 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 para el reconocimiento de los recursos depositados en el FONPET en el sentido de que la subcuenta que deben emplear las entidades territoriales para reconocer estos recursos es la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En lo referente a si estos recursos forman parte del valor que es publicado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, le informamos que este punto de la consulta fue trasladado a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

1905- Bienes y servicios pagados por anticipado

CONCEPTO 20116-154849 del 28-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1905 Bienes y servicios pagados por anticipado
		1.2	1705 Bienes de uso público e históricos y culturales en construcción
		1.3	1710 Bienes de uso público en servicio
	Subtema		Reconocimiento por parte de la la Gobernación del Atlántico del contrato para la construcción de los centros de integración comunitaria, plazas y parques

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1785 Amortización acumulada de bienes de uso público (Cr)
		1.2	1710 Bienes de uso público en servicio
		1.3	1720 Bienes de uso público e hitóricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Atlántico de la entrega de las plazas parques contruidos con anterioridad y entregados en concesión

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9346 Bienes recibidos de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Gobernación del Atlántico de las plazas parques recibidas de los municipio para se entregadas en concesión

Doctor
ENRIQUE MÁRQUEZ VERGARA
Subsecretario de Contabilidad
Gobernación del Atlántico
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154849, en la cual consulta el tratamiento contable del contrato de concesión No. 0135*2010*000272, suscrito entre el Departamento del Atlántico y la Unión Temporal Plazas y Parque "PYP", para la construcción de los centros de integración comunitaria y/o acondicionamiento de las plazas y parques de propiedad de la Gobernación y municipios del Departamento, y su mantenimiento.

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la copia del Convenio de Concesión No.0135*2010*000272 firmada el 15 de diciembre de 2010.

El numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1983, define el contrato de concesión en los siguientes términos: " *Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o*

parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden”.

La Cláusula Primera - **Objeto**, del Contrato de Concesión No. 0135*2010*000272 “Construcción de centros de integración comunitaria y/o acondicionamiento de las plazas parques, y su mantenimiento, en el Departamento del Atlántico”, dispone: “*EL CONCESIONARIO se obliga para con el DEPARTAMENTO a ejecutar por el sistema de concesión según lo establecido en el artículo 32 numeral 4. De la ley 80 de 1.983 y disposiciones complementarias la “CONSTRUCCIÓN DE CENTROS DE INTEGRACIÓN COMUNITARIA Y/O ACONDICIONAMIENTO DE LAS PLAZAS PARQUES, Y SU MANTENIMIENTO, EN EL DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO”. EL CONCESIONARIO para cumplir el objeto contractual, ejecutara (sic) las actividades incluidas en su propuesta como estudios y diseños, componente social, construcción de los centros de integración comunitaria, el acondicionamiento de las plazas y parques, y el mantenimiento de estos, acorde a las condiciones, términos, alcance y obligaciones establecidas en este documento, (...)”* **PARAGRAFO PRIMERO: ALCANCE DEL PROYECTO.** – *EL CONCESIONARIO ejecutara en los términos del pliego que definió las condiciones del proceso licitatorio y en su oferta, (...), así: Centros de integración comunitaria, en los municipios de Soledad Santo Tomás, Suan y Juan de Acosta; plazas y/o parques de la Paz en Barranquilla, el ecológico en polonuevo, (...). El mantenimiento se hará a las plazas parques que se intervienen en los siguientes Municipios: Usirí, Baranoa, Puerto Colombia, (...). (Subrayado fuera de texto)*

El precitado contrato en la Cláusula Cuarta. **Valor del contrato**, señala: “*Para efectos fiscales y legales, el valor del presente contrato se determina en la suma agregada de las siguientes partidas, a precios constantes de la fecha de apertura de la licitación, considerada como la inversión inicial en las dos etapas del proyecto: VEINTICUATRO MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y DOS MIL SETECIENTOS OCHO PESOS MLC (\$24.949.372.708, 00) que comprende los costos de estudios y diseños definitivos, el componente social del primer año y el costo de construcción de los centros de integración comunitaria y/o acondicionamiento de las plazas parques, (...).*”

Así mismo, la Cláusula Quinta del Contrato de Concesión en relación con la forma de pago, dispone: “*a. **PAGO ANTICIPADO, EL DEPARTAMENTO pagará al CONCESIONARIO LA SUMA (...) (\$10.400.000.000.00) a título de pago anticipado, (...), se girará a la cuenta que el CONCESIONARIO INSTRUYA, sin necesidad de entrar a las cuentas del fideicomiso. (...).**PARAGRAFO PRIMERO.-* Para este efecto, se dará instrucción irrevocable de pago a la tesorería Departamental o a quien haga sus veces, que se gire mensualmente, dentro de los primeros cinco (5) días de cada mes, a la entidad fiduciaria en que el CONTRATISTA constituya contrato de fiducia mercantil para el manejo de los recursos del contrato. (...)”.

(Subrayado fuera de texto)

Seguido, la Cláusula Sexta del citado contrato, en lo referente a las obligaciones del Concesionario, establece: “Son obligaciones (...). La constitución de un fideicomiso y la conformación de un patrimonio autónomo para la captación y administración de los recursos necesarios para la ejecución del proyecto, lo cual hará dentro de los 30 días hábiles siguientes a la firma del contrato. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS EN CONSTRUCCIÓN, como: *"el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad"*. La cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, como: *"el valor de los bienes de 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 Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, (...)".

También describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, como: *"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". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, 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. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas"*.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros".

En 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 8 de 2009, dirigido al doctor Ernesto Salamanca Fernández, Auditor Metrovivienda EIC, Contraloría de Bogotá.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Entrega de recursos.

Los recursos entregados por el Departamento del Atlántico como pago anticipado por el valor de \$10.400.000.000,00 a Unión Temporal Plazas y Parque "PYP", así como los desembolsos mensuales que se realizan posteriormente al negocio fiduciario constituido por el Contratista bajo la modalidad de fiducia mercantil para el manejo de los recursos dentro marco del contrato de concesión No. 0135*2010*000272, se reconocen como bienes y servicios pagados por anticipado con un débito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Construcción de centros de integración comunitaria y de plazas parques.

De acuerdo con los informes presentados por el concesionario, la Gobernación reconoce la construcción en curso de los centros de integración comunitaria y las plazas parques en construcción, y a su vez disminuye el valor entregado por anticipado al concesionario, con un débito en las subcuentas 170504-Plazas públicas y 170590-Otros bienes de uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS EN CONSTRUCCIÓN, y un crédito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Una vez terminadas las obras y puestas en servicio, se reclasifica el valor debitando la subcuenta 171004-Plazas públicas y la 171090-Otros bienes de uso público en servicio, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, y acreditando las subcuentas 170504-Plazas públicas y 170590-Otros bienes de uso público e históricos y culturales en construcción, de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS EN CONSTRUCCIÓN.

Las plazas parques construidas de propiedad de la Gobernación con anterioridad y entregadas en concesión.

Con la entrega de las plazas parques de su propiedad al concesionario, la Gobernación debe registrar un débito en la subcuenta 178504-Plazas públicas, de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR), y un crédito en la subcuenta 171004-Plazas públicas, de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia se reclasifica a la subcuenta 172004-Plazas públicas, de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS.

Las plazas parques recibidas de los municipios para ser entregadas en concesión.

Las plazas parques recibidas de los municipios para gestionar la concesión, debe registrarlas en cuentas de orden por el valor en libros de la entidad titular, con un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORES DE CONTROL POR CONTRA (Db), y un crédito en la subcuenta 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS. Es importante que cada bien recibido se controle por separado.

Cuando los bienes se restituyan a los municipios se reversan los registros en cuentas de orden con un débito en las subcuentas 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Documentos soporte de los registros de entrega de bienes.

Con respecto a 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 8 de 2009, dirigido al doctor Ernesto Salamanca Fernández, Auditor Metrovivienda EIC, Contraloría de Bogotá, del cual anexo copia.

Reversión de bienes por parte del concesionario.

Tratándose de bienes de uso público e históricos y culturales, no es viable la aplicación del numeral 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

De otra parte, los bienes a restituir por el concesionario no tienen impacto contable, teniendo en cuenta que las obras se acumularon con los informes presentados por el concesionario y fueron reconocidas en el balance de la Gobernación.

Finalmente la Gobernación, si así la considera, puede habilitar códigos auxiliares especificando que corresponden a bienes construidos y entregados en servicio mediante contrato de concesión a partir del 7º dígito de las subcuentas 170504-Plazas públicas, 170590-Otros bienes de uso público e históricos y culturales en construcción, 171004-Plazas públicas, 171090-Otros bienes de uso público e históricos y culturales en construcción y 172004-Plazas públicas, de las cuentas 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS EN CONSTRUCCIÓN, 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS, y revelando dicha situación en Notas a los Estados Contables.

1910- Cargos Diferidos

CONCEPTO 20117-155888 del 08-08-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1910 Cargos diferidos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de FRIGOURABÁ, de los productos químicos empleados por la entidad para desinfectar la planta de sacrificio

Doctor
SANTIAGO SÁNCHEZ CHÁVEZ
Jefe Financiero y Contable
Frigorífico De Urabá, Darién Caribe Ltda.- FRIGOURABÁ
Turbo - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155888, en la cual consulta la clasificación para el registro contable de los productos químicos adquiridos por la entidad para desinfectar la planta de sacrificio; así mismo solicita el procedimiento contable para registrar el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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. 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. (...).

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, (...)"

CONCLUSIÓN

Los productos químicos adquiridos por la entidad para desinfectar la planta de sacrificio deben clasificarse en la subcuenta 191021-Elementos de aseo, lavandería y cafetería de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, los cuales son objeto de amortización durante el período estimado de consumo, afectando en la medida que se consuman en la respectiva subcuenta de las cuentas 5111-GENERALES ó 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, o a las cuentas de Costos respectivas, si la entidad tiene implementado un sistema de costos.

Respecto del procedimiento para registrar el impuesto al patrimonio que como contribuyente debe cancelar la entidad contable pública, nos permitimos indicar que la CGN se pronunció sobre el particular en el concepto 20113-152452, dirigido a la doctora Elvia Luz Restrepo Saldarriaga, Directora de Gestión contable y fiscal de ISAGEN, del cual anexo copia.

1920- Bienes entregados a terceros

CONCEPTO 201012-150115 del 14-01-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1920 Bienes entregados a terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Teleantioquia Ltda. del contrato de comodato precario con la entidad privada Precooperativa SETELGRUP

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Teleantioquia Ltda. de la fiducia constituida con los recursos destinados al pago de bonos pensionales, cuotas partes, cuotas partes jubilatorias

Doctor
JUAN FERNANDO CASTRILLÓN BENJUMEA
 Gerente
 Sociedad Televisión de Antioquia Ltda.-Teleantioquia Ltda
 Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-150115, en la cual consulta si los equipos entregados mediante un contrato de comodato precario a Precooperativa Setelgroup deben mantenerse en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o se deben reclasificar a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y si deben ser informados en cuentas de Orden. Así mismo, pregunta si un contrato de fiducia de administración de recursos destinados al pago de bonos pensionales, sus cuotas partes y cuotas partes jubilatorias debe contabilizarse en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, o en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de bienes entregados en comodato a particulares.

Para dar respuesta a la consulta formulada es importante referenciar la definición y otros aspectos relacionados que establece el Código Civil sobre el Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, y el contrato de comodato precario DAF CO 01 – 2006, suministrado por la entidad, así:

"ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. LIMITACIONES DEL COMODATARIO. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o a falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Contrato de comodato precario DAF CO 01 - 2006 celebrado entre la Sociedad Televisión de Antioquia Limitada, TELEANTIOQUIA, como comodante y la Precooperativa SETELGROUP, como comodataria, en la Cláusula Primera - Objeto, establece: *"Por medio de este contrato o préstamo de uso, los bienes que son propiedad de la primera, identificados y referenciados en el inventario adjunto que hace parte integrante del contrato, los cuales declara recibir LA COMODATARIA en buenas condiciones físicas, mecánicas y operativas, excepto que haga salvedad en escrito firmado por las partes. La inclusión o exclusión de los bienes entregados en comodato se hará mediante acta, la cual podrá ser suscrita por el supervisor del contrato.*

PARÁGRAFO. El comodato es de carácter precario; por consiguiente, TELEANTIOQUIA se reserva la facultad de pedir la restitución de los bienes entregados en cualquier momento, sin necesidad de invocar ni comprobar motivo alguno”.

En la Cláusula Octava sobre Obligaciones, el citado contrato señala: *"LA COMODATARIA se obliga especialmente a: (...) 5. Restituir la totalidad de los bienes en el mismo estado en que los recibió, salvo el deterioro natural. (...). Por su parte, TELEANTIOQUIA se obliga a: 1. Hacer la entrega material de los bienes a LA COMODATARIA y a permitir su uso de acuerdo con las estipulaciones del contrato”.*

Por su parte, el párrafo 22 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que el Entorno Económico agrupa a las entidades del sector público en gobierno general y empresas públicas. Así mismo, el párrafo 25 del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *"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”.*

Así las cosas, Teleantioquia se caracteriza como una empresa pública, por ser una sociedad entre entidades públicas del orden departamental, organizada como Empresa Industrial y Comercial del Estado, vinculada a la Comisión Nacional de Televisión.

Con relación a la noción de propiedades, planta y equipo, el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone que: *"comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

Atendiendo lo dispuesto en el párrafo inmediatamente anterior, no es procedente que Teleantioquia reconozca y revele como propiedades, planta y equipo en el balance de la empresa los equipos entregados en comodato, teniendo en cuenta que el mismo le otorga la tenencia, uso, administración y control de los bienes al comodatario, por el tiempo definido en las estipulaciones del contrato.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, como: *"el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general”.*

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”.*

2. Registro contable de los recursos destinados al pago de bonos pensionales, cuotas partes y cuotas partes jubilatorias.

El Contrato de Fiducia Mercantil celebrado entre la Sociedad Televisión de Antioquia Limitada, TELEANTIOQUIA y la Fiduciaria Cafetera S.A. FIDUCAFÉ S.A, en la Cláusula Primera - Objeto, establece: *"El presente contrato tiene por objeto la administración, manejo, custodia y defensa de los recursos entregados por LA FIDEICOMITENTE a LA FIDUCIARIA, destinados a responder por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el pago de los bonos pensionales, sus cuotas partes y cuotas partes jubilatorias de los trabajadores y extrabajadores de LA FIDEICOMITENTE, que le corresponda reconocer a ésta, (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

El precitado contrato en la Cláusula Segunda, señala: *"**ALCANCE DEL OBJETO. LA FIDUCIARIA** conformará un fideicomiso con los recursos entregados por **LA FIDEICOMITENTE** y con los rendimientos que estos produzcan durante la vigencia del contrato. Dichos recursos serán destinados exclusivamente al pago de los bonos pensionales, sus cuotas partes y cuotas partes jubilatorias. **LA FIDUCIARIA** actuará en nombre de LA FIDEICOMITENTE, acatando las instrucciones suministradas por ésta para efectuar el pago, con el fin de atender el cobro que efectúen las Administradoras de Pensiones y las entidades públicas de cualquier orden"*. (Subrayado fuera de texto).

Subsecuentemente, en relación con la integración del fideicomiso, la Cláusula Tercera dispone: *"**LA FIDEICOMITENTE** transfiere a **LA FIDUCIARIA** los recursos fondeados del cálculo actuarial a febrero 16 de 2009, ascienden a la suma de MIL CUATROCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y TRES PESOS (**\$1.428.396.283**). Los rendimientos generados por la administración del patrimonio autónomo, también harán parte de los recursos destinados a garantizar el pago de las obligaciones pensionales. LA FIDEICOMITENTE garantiza que los bienes transferidos, así como los que transfiera para incrementar el patrimonio autónomo, se encuentran a paz y salvo por todo concepto de impuestos, tasa o contribuciones"*. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 8 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados señala que *"La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales.*

La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales. (...). (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la descripción de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL establece que *"Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente".

De tal manera, que en la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, la entidad empleadora deberá reconocer y revelar los recursos que ha destinado para el pago del pasivo pensional a cargo de la entidad, obligación que es reconocida y revelada en la información contable.

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones se concluye:

1. Tratamiento contable de bienes entregados en comodato a particulares.

Los bienes entregados por una empresa pública a título de comodato o préstamos de uso mediante contrato de comodato, se reconocen y revelan debitando las subcuentas 192005-Bienes muebles entregados en comodato y/o 192006-Bienes inmuebles entregados en comodato, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, según corresponda, y acreditando las subcuentas respectivas, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En lo referente a si estos bienes deben ser contabilizados en cuentas de orden, es oportuno indicarle que no es estrictamente necesario, toda vez que el activo aún sigue en el balance de la entidad, pero sí es necesario revelar este hecho mediante información cualitativa en las notas a los estados contables.

2. Registro contable de los recursos destinados al pago de bonos pensionales, cuotas partes y cuotas partes jubilatorias.

Atendiendo lo dispuesto en la normatividad contable pública, los recursos entregados a la Fiduciaria destinados al cumplimiento de las obligaciones de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones y las cuotas partes jubilatorias, hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial. En consecuencia, los recursos entregados en Fiducia Mercantil con este propósito deben ser reconocidos y revelados en la información contable en la subcuenta 190106-Otros activos, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCEPTO 20111-150433 del 28-02-11

Esta consulta fue aclarada mediante el concepto 20113-152340 del 19-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1920 Bienes entregados a terceros
		1.2	1999 Valorizaciones
		1.3	3240 Superávit por valorización
1	Subtema		Reconocimiento por parte de las Empresas Varias de Medellín ESP de las plazas de mercado entregadas en concesión

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1925 Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)
		1.2	1720 Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros
		1.3	3240 Superávit por valorización
2	Subtema		Reconocimiento por parte de las Empresas Varias de Medellín de la plaza de mercado entregada en concesión y declarada como bien de interés cultural

Doctora
GLORIA CHAVARRÍA ZAPATA
Contadora
Empresas Varias de Medellín ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150433, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"Empresas Varias de Medellín ESP es propietaria de 4 plazas de mercado entregadas en concesión, una de ellas fue declarada mediante Acuerdo 046 de 2006 "Plan de Ordenamiento Territorial" como bien de interés cultural.*

En los Estados Financieros se reflejan las plazas en bienes inmuebles entregados en comodato, por el cual se percibe un arrendamiento. (...)

Una de las plazas de mercado fue declarado bien de interés cultural, para Empresas Varias de Medellín ESP, este bien está entregado en concesión y se percibe un arrendamiento por ello'.

Por lo anterior consulta:

1. ¿Deben reclasificarse los bienes a la subcuenta 172090-Otros bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros, de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS?
2. ¿Debe reversarse la valorización de éstos inmuebles?
3. ¿Se debe reclasificar las otras tres plazas a la misma cuenta?

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Marco Conceptual contenido en el Plan general de Contabilidad Pública-PGCP, 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".*

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece 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"*.

Mediante el concepto 20069-76126, del 14 de marzo de 2007, dirigido al Doctor Andrés De Bedout Jaramillo, Gerente de Empresas Varias de Medellín-ESP, este Despacho señaló que: "(...) *para el caso de las plazas de mercado teniendo en cuenta que se trata de bienes que son propiedad de Empresas Varias de Medellín de las cuales obtiene un beneficio económico, son objeto de registro en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, lo cual no implica que pierdan su esencia jurídica como bien de uso público.*

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

Por su parte, respecto a los bienes históricos y culturales, el párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, determina que dichos bienes corresponden a: "(...) *los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución*".

El párrafo 177 del mismo texto normativo, señala que: "*Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales*".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las plazas de mercado de propiedad de Empresas Varias de Medellín ESP deben reconocerse como propiedades, planta y equipo. No obstante, cuando sean entregadas a terceros mediante contratos de concesión, deben reclasificarse los saldos reconocidos en el Grupo 16-Propiedades, plana y equipo a la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

En caso de existir una valorización, la entidad debe reclasificar los saldos de la subcuenta 199962-edificaciones, a la subcuenta 199977-Otros activos de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Así mismo, debe reclasificar los saldos de la subcuenta 324062-Edificaciones, a la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Ahora, en el caso de la Plaza de mercado que fue declarada como un bien histórico y cultural, que se encuentra entregada en concesión, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 192512- Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), y un débito en la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La diferencia se reconoce mediante un débito en la subcuenta 172015-Edificaciones, de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS. Cabe anotar que los bienes históricos y culturales no son objeto del reconocimiento de amortizaciones.

Simultáneamente la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito en la subcuenta 199977-Otros activos de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Lo anterior, dado que los bienes históricos y culturales no son objeto de actualización.

CONCEPTO 20113-152340 del 19-04-11 Este concepto aclara el concepto 20111-150433 del 28-02-11	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1920 Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a Terceros
		1.2	1925 Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)
	Subtema		Aclaración del reconocimiento por parte de las Empresas Varias de Medellín de la plaza de mercado entregada en concesión y declarada como bien de interés cultural

Doctora
GLORIA CHAVARRÍA ZAPATA
Contadora
Empresas Varias de Medellín ESP
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152340, la cual usted solicita una aclaración en relación con el concepto 20111-150433 emitido por la Contaduría General de la Nación.

Al respecto me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación emitió el concepto 20111-150433 en el cual concluye que "(...) las plazas de mercado de propiedad de Empresas Varias de Medellín ESP deben reconocerse como propiedades, planta y equipo. No obstante, cuando sean entregadas a terceros mediante contratos de concesión, deben reclasificarse los saldos reconocidos en el Grupo 16-Propiedades, plana y equipo a la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.(...) en el caso de la Plaza de mercado que fue declarada como un bien histórico y cultural, que se encuentra entregada en concesión, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 192512- Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), y un débito en la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (...)" (Subrayado ausente en el texto original)

La Contaduría General de la Nación cometió un error tipográfico al escribir "un débito en la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS" en lugar de un "crédito", como lo indicaría la razón natural del registro y el entendimiento técnico que evidentemente se perseguía al observar las consideraciones dadas en el mismo concepto.

De acuerdo con el correo electrónico enviado por las Empresas Varias de Medellín ESP y las conversaciones sostenidas al respecto, le informo que en efecto se tiene razón cuando manifiesta que "*nosotros consideramos que el registro debe hacerse con un crédito en la cuenta 1920 y no un débito como se expresa en el texto*".

CONCLUSIÓN

El Concepto 20111-150433 emitido por la Contaduría General de la Nación incluye en su conclusión el siguiente párrafo:

"Ahora, en el caso de la Plaza de mercado que fue declarada como un bien histórico y cultural, que se encuentra entregada en concesión, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 192512- Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), y un débito en la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La diferencia se reconoce mediante un débito en la subcuenta 172015-Edificaciones, de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS. Cabe anotar que los bienes históricos y culturales no son objeto del reconocimiento de amortizaciones".

El anterior párrafo debe reemplazarse por el siguiente:

"Ahora, en el caso de la Plaza de mercado que fue declarada como un bien histórico y cultural, que se encuentra entregada en concesión, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 192512- Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), y un crédito en la subcuenta 1920-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La diferencia se reconoce mediante un débito en la subcuenta 172015-Edificaciones, de la cuenta 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS. Cabe anotar que los bienes históricos y culturales no son objeto del reconocimiento de amortizaciones"

1925- Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)

CONCEPTO 20115-154261 del 28-06-11			
1 2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1925 Amortización acumulada de bienes entregados a terceros (Cr)
		1.2	1922 Provisiones para protección de bienes entregados a terceros (Cr)
		1.3	3208 Capital fiscal
		1.4	3255 Patrimonio institucional incorporado
		1.5	3240 Superavit por valorización
	Subtema		Retiro de los saldos globales reconocidos en contabilidad para incorporar los avalúos técnicos individuales, como costo histórico de los bienes
3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3270 Provisiones, depreciaciones y amortizaciones (Db)
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del cálculo de la amortización teniendo como base la vida útil de acuerdo al avalúo técnico que individualizo los bienes

4	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1999 Valorizaciones
		1.2	3240 Superavit por valorización
		1.3	3270 Provisiones, depreciaciones y amortizaciones (Db)
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de valorizaciones o desvalorizaciones respecto al valor obtenido mediante el avalúo técnico en entidad de gobierno general

5	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1920 Bienes entregados a terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los bienes entregados a Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P. mediante contrato de explotación

Doctora
CONSUELO HIDALGO DE AFANADOR
Vicepresidente Financiero
Sociedad Fiduciaria de Desarrollo Agropecuario-FIDUAGRARIA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154261, en la cual nos informa que en el año 2003 entre TELECOM y sus teleasociadas en liquidación y Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., se celebró un contrato de explotación de los bienes, activos y derechos con el fin de continuar con la prestación del servicio de telecomunicaciones, mediante el cual las entidades en liquidación entregaron el uso y goce de dichos bienes, activos y derechos a Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., a cambio de una contraprestación que es recibida por el Patrimonio Autónomo-PARAPAT.

Así mismo, se creó un Patrimonio Autónomo de Remanentes-PAR, que entre otras obligaciones tenía la responsabilidad del inventario de los bienes y de su avalúo, para lo cual contrató al FONADE, quien finalizó esta actividad en el año 2010.

Por lo anterior, consulta:

1. ¿Cómo se debe registrar el avalúo efectuado por el FONADE en la contabilidad del PARAPAT, teniendo en cuenta que en los estados financieros figuran saldos iniciales por efectos de la cesión de FIDUAGRARIA, tales como valor universal de los bienes, depreciación acumulada de los bienes, provisiones y valorizaciones?
2. ¿Cómo se debe realizar la incorporación de este avalúo que contiene el valor individualizado para cada bien, dado que de acuerdo con la información suministrada por el Doctor Carlos H. Villareal, Analista de Contabilidad de FIDUAGRARIA, los saldos iniciales se encuentran registrados en forma global?
3. ¿Cómo se debe continuar con el registro de la "depreciación (Amortización)" (sic), de los bienes?
4. ¿Cómo se debe reconocer la valoración de los bienes de ahora en adelante?

5. ¿En qué cuentas se deben registrar los bienes, teniendo en cuenta que se trata de bienes afectos al servicio de telecomunicaciones?

Es de anotar que, de acuerdo con la información suministrada por el Doctor Carlos H. Villareal, Analista de Contabilidad de FIDUAGRARIA, los bienes entregados a Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P mediante el contrato de explotación se tienen reconocidos en la contabilidad del PARAPAT en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 2, 7 y 9 de la modificación No. 2 al contrato de explotación de bienes, activos y derechos celebrado entre Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., y las liquidadas TELECOM y sus telesociadas, señalan:

"Cláusula 3. Definiciones.- La cláusula 1 del Contrato de Explotación se modifica como sigue:

(...)

3.2. Se modifica la definición del término contraprestación, el cual quedará como sigue:

Contraprestación: *Es la remuneración en dinero que, en virtud de este contrato Colombia Telecomunicaciones S.A.- E.SP- se obliga a pagar por concepto del uso y goce de los bienes que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y sus telesociadas destinaban a la prestación de los servicios de telecomunicaciones:*

(...)

Cláusula 6. Modificación a la cláusula 7 del contrato de explotación. La cláusula 7ª del Contrato de Explotación se adiciona de la siguiente forma:

Con el propósito de garantizar la continuidad en la prestación de los servicios de telecomunicaciones, los bienes que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y las telesociadas habían destinado a la prestación de los servicios de telecomunicaciones y que Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP tenga y requiera para asegurar la continuidad en la prestación de esos servicios, serán identificados, inventariados, valuados y transferidos al PARAPAT de conformidad con los decretos de liquidación, para su administración y transferencia posterior a Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP; Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP conservará el uso y goce de ellos mientras se le transfieren, en virtud de lo previsto en este contrato.

(...)

Cláusula 9. Modificación a la Cláusula 13 del Contrato de Explotación.- La cláusula 13 del contrato de explotación quedará así:

*"(...) El **PARAPAT** transferirá a Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, como beneficiario, la totalidad de los activos, bienes y derechos objeto del Contrato de Explotación, una vez se haya pagado la última cuota de la contraprestación, de acuerdo con la Cláusula 14 del presente contrato (...)" (Subrayados fuera de texto)*

En lo relacionado con la normatividad contable, el párrafo 198 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los bienes entregados a terceros, señala: *"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. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad, describe las siguientes cuentas, así:

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 y 327006-Amortización de Otros Activos". (Subrayado fuera de texto)

1999-VALORIZACIONES: *"Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 3115-Superávit por Valorización ó 3240-Superávit por Valorización".

1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Cr): *"Representa el menor valor de los bienes entregados a terceros, 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 5309-Provisiones para Protección de Bienes Entregados a Terceros y las subcuentas 312802-Provisión para Otros Activos y 327002-Provisión para Otros Activos". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los numerales 3.4 y 3.5 de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el Procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, 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.

3.5. 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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Preguntas 1 y 2.

La entidad deberá retirar los saldos globales reconocidos en su contabilidad mediante un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Cr) y de la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Cr); un crédito en la subcuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, e incorporar el valor individual obtenido mediante el avalúo técnico realizado por FONADE, el cual se constituye en el nuevo costo histórico de los bienes, debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. La diferencia por menores valores generados se reconoce en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y por mayores valores generados se reconoce en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Así mismo, se deben retirar las valorizaciones reconocidas en forma global mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Pregunta 3.

Para efectos del cálculo de la amortización se debe tomar como base la vida útil restante de cada uno de los bienes establecida como resultado del proceso de individualización. Es de anotar que dicha amortización se reconoce mediante un débito en la subcuenta 327006-Amortización de Otros Activos, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

Pregunta 4.

Cuando producto de un proceso de actualización posterior, el valor obtenido mediante el avalúo técnico es mayor al valor en libros de los bienes entregados a terceros, se debe proceder a reconocer la respectiva valorización, mediante un débito en la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, por tratarse de una entidad de gobierno general.

En caso contrario, es decir si el valor obtenido mediante el avalúo técnico es menor al valor en libros de los bienes entregados a terceros, se debe proceder a reconocer la diferencia como una desvalorización, disminuyendo previamente el saldo de la valorización si existiere, hasta agotarla; 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. El exceso se debe reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 327002-Provisión para Otros Activos, por tratarse de una entidad de

gobierno general; y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

Pregunta 5.

Los bienes se deben mantener registrados en la contabilidad del PARAPAT en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, dado que fueron entregados a Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, en virtud de un contrato de explotación con el fin de continuar con la prestación del servicio de telecomunicaciones, y se deben retirar en el momento en que le sea transferida la propiedad a Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, por ser la beneficiaria de los mismos como lo indica el contrato.

1930- Bienes recibidos en dación de pago

CONCEPTO 20117-155886 del 26-08-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1930 Bienes recibidos en dación de pago
		1.2	1935 Provisión de bienes recibidos en dación de pago (CR)
	Subtema		Reconocimiento, clasificación y actualización por parte de las entidades públicas de las inversiones recibidas en dación de pago

Doctora
MARTHA CECILIA PINZÓN
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20117-155886, la cual me permito responder en el mismo sentido en que fue formulada:

"Teniendo en cuenta que en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública no se identifica el procedimiento específico para la actualización de las inversiones recibidas en dación en pago, que se revela en las subcuentas 193003 y 193004. Solicitamos concepto sobre el registro, clasificación y actualización de las inversiones que las entidades reciben en dación de pago".

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 192 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) señala que *"Los activos tales como los bienes recibidos en dación de pago y los adquiridos de instituciones inscritas, se reconocerán por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización, de conformidad con los términos contractuales y las normas contables que le sean aplicables a la entidad contable pública"* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 5308-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO señalando que *"Representa el menor valor de los bienes recibidos en dación de pago resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando este último sea inferior. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1935-Provisión Bienes Recibidos en Dación de Pago (Cr)"* y su dinámica establece que se debita con *"1-El valor de las provisiones causadas durante el período contable"* y que se acredita con *"1- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó. 2-El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable"* (Subrayados fuera de texto).

En ese sentido, los bienes recibidos en dación de pago no son objeto de reconocimiento de valorizaciones y las reducciones de valor se deben reconocer como provisiones, resultantes de comparar su valor en libros con el valor de realización, cuando este fuere inferior.

Ahora bien, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define los objetivos del Sistema de Control Interno, entre los que se destaca el de *"(...) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros"* y el artículo 4º de la misma Ley expresa que *"Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos (...)"*, entre otras. (Subrayados fuera de texto).

En concordancia, 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 (...) así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública"* y el párrafo 11 del 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."* (Subrayados fuera de texto).

En ese sentido, las decisiones de la entidad, como la determinación de la intención con la que se mantienen las inversiones en dación de pago, son actuaciones administrativas basadas en aspectos tales como criterios jurídicos, procedimientos, guías de acción e instrumentos de autoregulación, garantizando la eficacia, eficiencia y economía en todas las operaciones y procesos, dentro del marco legal aplicable al respectivo caso.

Una vez la entidad determine la intención con la cual mantiene las inversiones recibidas en dación de pago, se deben reclasificar en las cuentas y subcuentas señaladas en el Grupo 12-INVERSIONES, del Catálogo General de Cuentas que representen su realidad financiera, económica, social y ambiental. Además, deberá dar aplicación a lo dispuesto en el párrafo 144 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual establece 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” y al 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.

CONCLUSIÓN

De los citados antecedentes se concluye que las entidades contables públicas son responsables y autónomas para tomar las decisiones administrativas que correspondan en relación con la intención para mantener las inversiones recibidas en dación de pago, considerando, entre otros aspectos, las normas legales aplicables al respectivo caso, sus manuales, criterios y políticas.

Mientras la entidad toma las decisiones pertinentes, las inversiones recibidas en dación de pago se deben mantener registradas en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO y no son objeto de reconocimiento de valorizaciones. Las disminuciones de valor se deben reconocer como provisiones, por la diferencia entre su valor en libros y su valor de realización, siempre que este sea menor. En ese caso, se debe reconocer un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1935-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO (CR) y un débito en las subcuentas de la cuenta 5308-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, o de las subcuentas 312802-Provisión para Otros Activos y 327002-Provisión para Otros Activos, cuando estas inversiones sean mantenidas por entidades del Gobierno General.

Una vez la entidad determine la intención con la cual mantiene las inversiones recibidas en dación de pago, se deben reclasificar en las cuentas y subcuentas señaladas en el Grupo 12-INVERSIONES y dar aplicación a lo dispuesto en Régimen de Contabilidad Pública para efectos de su actualización.

1960- Bienes de arte y cultura

CONCEPTO 20115-153891 del 15-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1960 Bienes de arte y cultura
		1.2	1715 Bienes históricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Policía Nacional de bienes adquiridos para exposición en el Museo de la Policía Nacional

Teniente Coronel
NELSON GUAIDIA AMÉZQUITA
Jefe Oficina Contaduría General
Policía Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153891, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de los bienes adquiridos que serán objeto de exposición en el Museo de la Policía Nacional, tales como escudos, pergaminos, mapas, portarretratos, entre otros.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 176, 177, 189 y 191 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los otros activos y los bienes de uso público e históricos y culturales, señalan que: "

"9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. 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.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

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.

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización". (Subrayados 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:

1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES: "*Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública (...)*". (Subrayado fuera de texto)

1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA: "*Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar (...)*"

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los bienes muebles adquiridos por la Policía Nacional para ser expuestos en el Museo de la entidad, tales como escudos, mapas, entre otros, se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta 196005-Elementos de museo, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Ahora bien, en caso de que dichos elementos sean declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional mediante el acto jurídico correspondiente, se deben reconocer en la subcuenta 171590-Otros bienes históricos y culturales, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

1970- Intangibles

CONCEPTO 20116-155646 del 22-07-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1970 Intangibles
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de People Contac S.A. de la adquisición del Call Center

Doctor
SEBASTIAN ARISTIZÁBAL ARANGO
Gerente Administrativo y Financiero
People Contac S.A.
Manizales-Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155646, en la cual informa que *"Con el objetivo de adquirir los conocimientos de un negocio en marcha experto en el sector de los call center, sus contratos con importantes clientes y su experiencia, People Contact adquirió los activos que lo conformaban. En el momento de la compra no se tenía un inventario detallado de los múltiples activos involucrados en la transacción, ni se contaba con información respecto a su estado ni a la clasificación contable más adecuada, pues los activos globales adquiridos incluían desde muebles y enseres, maquinaria y equipo, equipos de computación, entre otras propiedades planta y equipo. Tampoco se contaba con una valoración pormenorizada de cada uno de los activos adquiridos. La negociación por valores globales se ejerció en razón al interés, no en los equipos como tal, sino principalmente en los conocimientos y demás elementos intangibles, dada la importancia del negocio para los objetivos de la administración en relación con la generación de*

empleo en la ciudad. De manera temporal, el valor pagado se registró contra las Propiedades, Planta y Equipo (por su valor global). Posteriormente, se hizo un inventario detallado y una valoración de los activos adquiridos, cuyo resultado muestra que su valor es inferior al valor pagado. La entidad esperaba este resultado y conocía que se estaba pagando un mayor valor, de acuerdo con los estudios previamente realizados”, por lo cual consulta “Cómo se debe realizar la reclasificación de las Propiedades, Planta y Equipo, que actualmente está reconocida por el valor total pagado, de manera que en dicha subcuenta queden reflejados los valores correctos que hemos podido establecer mediante el avalúo posterior y el Know How adquirido quede registrado por la diferencia (...)”

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, 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”.*

El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, 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”* (Subrayados fuera de texto).

El párrafo 11 del mismo texto normativo, 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”* (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, 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”*, por lo cual deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele valores que no representen hechos ciertos para la entidad. (Subrayados fuera de texto).

El numeral 3.2 de la misma Resolución 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”.* (Subrayados fuera de texto).

En ese sentido, la entidad contable pública debe reconocer y revelar en sus estados contables todas las partidas que representen hechos ciertos y llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras

no representen la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, caso en el cual se deben observar las normas legales, manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le sean aplicables al respectivo caso, a efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

Por su parte el Catálogo General de Cuentas 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*".

CONCLUSIÓN

Las entidades contables públicas deben llevar a cabo la depuración permanente de las cifras y demás datos contenidos en los estados contables, con el fin de garantizar que la información contable refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual se deben llevar a cabo las acciones administrativas a que haya lugar, considerando las normas legales aplicables al respectivo caso.

En ese sentido, la determinación de los valores que le corresponden a las propiedades, planta y equipo, así como su inventario en detalle y la valoración del know how, es responsabilidad de la entidad, para lo cual deben llevarse a cabo las acciones administrativas que determinen la certeza o realidad del respectivo hecho, observando, entre otros factores, sus procedimientos, funciones, manuales, conceptos jurídicos y las normas legales aplicables a respectivo caso.

En todo caso, la entidad debe garantizar la calidad de la información contable pública reflejada en sus estados contables, la cual debe cumplir cabalmente con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad contenida en el Régimen de Contabilidad Pública.

Así, se deben registrar las propiedades, planta y equipo en las cuentas y subcuentas detalladas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, por los valores que la entidad determine de acuerdo con el respectivo inventario y avalúo técnico realizado. Además se deben retirar los valores inicialmente registrados de manera global relativos al costo histórico y a la depreciación acumulada. La diferencia entre los valores incorporados y los valores retirados se debe registrar en la subcuenta 197006-Know how, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, siempre que a criterio de la entidad se cumplan las condiciones establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública para su reconocimiento como un activo intangible, esto es, que pueda identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación puede obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

CONCEPTO 20116-155646 del 22-07-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1970 Intangibles
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de INFICALDAS de la adquisición de derechos de propiedad de los estudios y diseños del Proyecto Hidroeléctrico Miel II

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 20116-155002, en la cual solicita ilustración respecto de:

1. Registro contable de la adquisición a la Nación de los derechos de propiedad de los estudios y diseños del Proyecto Hidroeléctrico Miel II por parte de Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo de Caldas-INFICALDAS, los cuales fueron contabilizados en la cuenta 161590 Otras construcciones en curso.
2. Reconocimiento contable de la construcción del proyecto del cable aéreo para el municipio de Villamaría, el cual fue contabilizado en la cuenta 162008- Maquinaria, planta y equipo en montaje.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la adquisición de los derechos de propiedad de los estudios del Proyecto Hidroeléctrico Miel II, es importante tomar en consideración lo consignado en algunas de las cláusulas del Contrato Interadministrativo celebrado entre La Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Caldas-INFICALDAS, así:

"PRIMERA. OBJETO: Mediante el presente contrato el Vendedor transfiere al comprador el derecho de dominio y posesión efectiva que tiene sobre el cincuenta y ocho punto cero cincuenta y dos por ciento (58.052262%) de los Estudios y Diseños del Proyecto Hidroeléctrico Miel II que son propiedad de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conformados entre otros, por las memorias de cálculo, planos y todos los documentos, de cualquier otra naturaleza que los integren.

SEGUNDA. PRECIO: La suma de SIETE MIL QUINIENTOS VEINTIDOS MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL CINCUENTA Y OCHO (\$7.522.354.058) pesos corrientes del año 2005, el cual deberá actualizarse por IPC desde julio de 2005 hasta el mes de corte inmediatamente

anterior a la fecha en que se acuerde el pago del precio de venta. Así las cosas, conforme la certificación expedida mediante el memorando 3-2011-007513 del 28 de marzo de 2011 de la Subdirección de Banca de Inversión del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el precio corresponde a la suma de NUEVE MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS DOCE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO PESOS (\$9.659.412.598). (...)

QUINTA. FORMA DE PAGO. El COMPRADOR deberá pagar la totalidad del Precio el día de suscripción del presente contrato.(...) "

De otra parte, en materia de registros contables aplicables a las inquietudes de la consulta, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con:

Normas técnicas relativas a las cuentas de Activos

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. (...)

199. 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. (...)"

Catálogo General de Cuentas.

Cuenta 1970- ACTIVOS 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.

La contrapartida corresponde a las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 3237-Superávit por Formación de Intangibles.

DINÁMICA

Se debita con:

1- El valor de los intangibles desarrollados, formados y adquiridos a cualquier título.

Se acredita con:

- 1- El valor de la enajenación de los intangibles a cualquier título.*
- 2- La extinción del derecho o la amortización total del intangible.*
- 3- El valor de los ajustes que disminuyan el valor del intangible." (Subrayado fuera del texto)*

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, para las inquietudes de la consulta se concluye:

1. La adquisición de los derechos por concepto de estudios y diseños del proyecto Hidroeléctrico de la Miel II, se debe registrar mediante un débito en la subcuenta 197005-Derechos, de la Cuenta 1970- INTANGIBLES, y un crédito a la correspondiente subcuenta y cuenta de Efectivo, de la cual se realiza el desembolso para la adquisición de los mencionados derechos. Es de precisar que esta cuenta es objeto de amortización 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.

2. En lo referente al registro de los valores imputables a la construcción del proyecto de cable aéreo para el municipio de Villamaría, es de precisar al consultante, que para la definición de los registros contables derivados de las operaciones de un determinado proyecto, es necesario tener conocimiento en detalle de los hechos económicos subyacentes a dichas transacciones así como de sus correspondientes soportes, que brinden los elementos de juicio necesarios para establecer su adecuado tratamiento contable, información que en el caso consultado no fue suministrada por la entidad, sin la cual no es posible pronunciarnos de una manera adecuada sobre el tratamiento contable de las diferentes transacciones imputables a un proyecto en particular.

1999- Valorizaciones

CONCEPTO 20115-154118 del 23-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1.	1999 Valorizaciones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del ICBF, de la diferencia en valorización de un inmueble

Doctora
MYRIAM DE LA ESPRIELLA
Directora Administrativa
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154118, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"En atención a hallazgo presentado por la Contraloría General de la República en revisión realizada a la Regional Antioquia del ICBF para la vigencia del año 2010, se observó que por un error humano se realizó un registro por valorización de un bien inmueble de propiedad de la Entidad, identificado con la matrícula inmobiliaria No. 001115469, lo que generó una*

subestimación en las siguientes cuentas: a) 1999-52 "Valorización de Terrenos", b) 324052 "Superávit por valorización", c) 1999-62 "Valorización de Edificaciones" y por último, d) 324062 "Superávit por valorización edificaciones", registros que no reflejaban la realidad de la Propiedad, Planta y Equipo del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Por lo anterior, cordialmente solicitamos a ustedes se sirvan indicarnos cuál es el procedimiento contable a seguir cuando por un error netamente humano se realiza un registro contable que afecta las cuentas antes citadas al contabilizar avalúos catastrales por menor valor al del comprobante Catastral."

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

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, ésta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible*" (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 11 del PGCP, 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).

Los párrafos 103 y 104 del mismo texto normativo señalan: "*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."

Por su parte, los numerales 18 y 19 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenidos en el 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 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 (...).

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”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, cuando las cifras contenidas en los estados contables no representen razonablemente la realidad económica, financiera, social, ambiental, se debe proceder a realizar los ajustes a que haya lugar, de manera que se garantice el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública.

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, para el caso específico de la consulta si el valor de la valorización registrada es inferior al obtenido de comparar el valor de realización o el costo de reposición con el valor en libros, se debe proceder a registrar la diferencia debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

2- PASIVOS

22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

2208- Operaciones de crédito público internas de largo plazo

CONCEPTO 20114-153235 del 29-04-11 Este concepto reitera el concepto 20112-151728 del 15-03-11	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2208 Operaciones de crédito públicas internas de largo plazo
		1.2	1470 Otros deudores
		1.3	5801 Intereses
		1.4	2427 Gastos financieros por pagar por operaciones de captación y servicios financieros
		1.5	2453 Recursos recibidos en administración
		1.6	52 De Operación
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Promotora de Vivienda de Risaralda (E.I.C.E) de los ingresos y gastos de los recursos provenientes del crédito recibido del Departamento de Risaralda mediante convenio interadministrativo para la construcción de viviendas nuevas

Doctor
ÁLVARO EDUARDO SALAZAR
Gerente
Promotora de Vivienda de Risaralda (E.I.C.E)
Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20114-153235, en el cual consulta la manera de contabilizar los recursos provenientes del crédito con el objeto de anticipar los ingresos para atender el Convenio interadministrativo No. 126 celebrado entre el Departamento de Risaralda y la Promotora de Vivienda de Risaralda, y los gastos de inversión social, así como el manejo de la parte impositiva derivada de este convenio.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 206 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, al referirse a las operaciones de crédito público y financiamiento con la Banca Central,

establece 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"*.

Así mismo, el párrafo 215, al referirse a las operaciones de financiamiento e instrumentos derivados, señala 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. 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"*.

También, la normativa contable en lo referente a las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, indica en el párrafo 289 que *"El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales."* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 223 del PGCP establece que *"Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal."*

Con relación a los deudores, el párrafo 152 indica que estos *"representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal."*

De otra parte, el catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, como: *"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 dinámica de esta cuenta señala que se acredita con: *"1- El valor de los desembolsos recibidos por la celebración de contratos de crédito"*.

De la misma manera, describe la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, como: *"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, la dinámica de la citada cuenta establece que ésta se acredita con: *"1- El valor de los desembolsos recibidos por la celebración de contratos de crédito"*.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que si el empréstito fue tramitado por la Promotora de Vivienda de Risaralda en calidad de prestataria, los recursos desembolsados constituyen una obligación financiera a cargo de la Empresa y se reconocen en la subcuenta que corresponda de las cuentas 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO o 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, según el plazo pactado y el proveedor de la financiación.

Con las erogaciones incurridas en el convenio interadministrativo, la Promotora de Vivienda de Risaralda, registra la ejecución de estos recursos debitando la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta y cuenta que correspondan del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitan la subcuenta y cuenta que correspondan, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En relación con los costos financieros generados en la operación de crédito público, éstos le corresponde cubrirlos la Promotora de Vivienda de Risaralda en caso que no hubiera pactado que sean a cargo del Departamento de Risaralda, con débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5801-INTERESES, con contrapartida en la subcuenta 242702-Intereses créditos de bancos y otras obligaciones financieras, de la cuenta 2427-GASTOS FINANCIEROS POR PAGAR POR OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS. Con el pago, se debita la subcuenta 242702-Intereses créditos de bancos y otras obligaciones financieras, de la cuenta 2427-GASTOS FINANCIEROS POR PAGAR POR OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la Promotora de Vivienda de Risaralda y el Departamento hubieran acordado, que sea este último quien cubra los costos financieros generados en la operación de crédito público, con pago de los mismos, simultáneamente, se debita la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Cuando el Departamento realiza el desembolso de los recursos acordado en el convenio interadministrativo, éstos se registran 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.

Ahora, para reconocer contablemente la recuperación del valor de los recursos invertidos en la ejecución del convenio interadministrativo, debita la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y se acredita la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En relación con los gastos de inversión social, es pertinente señalar que a partir del 1º de enero de 2007, los gastos realizados en los sectores que anteriormente se registraban como gastos de inversión social, para efectos del reconocimiento, pierde la connotación de sectores, toda vez que se registran como gastos generales en el grupo 52-DE OPERACIÓN, a nivel del concepto para cada gasto, siempre y cuando no sea capitalizable, caso en el cual se reconocen en el correspondiente grupo del activo.

Así mismo, reiteramos lo establecido en el Expediente 20112-151728 del 15 de marzo de 2011, en el sentido de que los recursos recibidos del Departamento de Risaralda corresponden a dineros entregados para administrar. Por lo tanto, es la entidad que debe registrar el gasto público social.

Con respecto al manejo de la parte impositiva del convenio, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública, y de otra parte, el artículo 33 del Código Contencioso Administrativo que establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que deben definirse por la instancia nacional o territorial que administre el tipo de impuesto respectivo.

23- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO 20111-150908 del 28-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	23 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
		1.2	2422 Intereses por pagar
		1.3	3105 Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento por parte del departamento de Risaralda de la condonación de la deuda pública realizada por el MHCP, dentro del marco de los contratos de empréstitos para la financiación de la reestructuración de la red pública hospitalaria

Doctor
GUSTAVO DE J. RAMÍREZ LÓPEZ
Profesional Universitario
Secretaría de Salud de Risaralda
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111 – 150908, en la cual consulta la metodología y las cuentas a utilizar por parte del Departamento de Risaralda, para el registro de las condonaciones de deuda pública que realiza el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dentro del marco de los contratos de empréstitos para la financiación de la reestructuración de la red pública hospitalaria.

CONSIDERACIONES

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

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en relación con las Normas técnicas relativas a los pasivos, señala:

"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 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 (...)."

219. Las operaciones de financiamiento se revelan atendiendo los criterios de origen, plazo pactado y operación que provee el financiamiento.

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. (...)

221. Atendiendo al 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 a los registros contables, es de atender lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas que describe los grupos y cuentas aplicables al caso consultado, en los siguientes términos:

-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.(...)" (Subrayado fuera del texto).

-Cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE 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, (...)."

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta única nacional y 1110- Depósitos en instituciones financieras."

La dinámica de la cuenta señala que ésta se acredita por: *"1. El valor de los desembolsos recibidos"* (Subrayado fuera del texto).

- Cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO: "Representa el valor de las obligaciones originadas como resultado del cumplimiento de garantías, así como la contratación de empréstitos (...) y con plazo para su pago superior a un año.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras."

La dinámica de la cuenta señala que ésta se acredita por: *"1. El valor de los desembolsos recibidos"*

-Cuenta 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."

La dinámica de la cuenta señala que ésta se acredita por: "1. *El valor de los intereses causados*"
- En relación con la condonación de obligaciones, la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, expresa: *"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 ésta se acredita por: "5. *El valor de las obligaciones condonadas*".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, el registro contable de la condonación de la deuda al Departamento de Risaralda, dentro del marco de los contratos de empréstitos para la financiación de la red pública hospitalaria, se debe efectuar atendiendo a las particulares condiciones de la operación de financiación del Municipio, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que correspondan del grupo 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, por el valor del capital, y a la respectiva subcuenta de la cuenta 2422- INTERESES POR PAGAR por el valor de los intereses, y un crédito en la subcuenta 310502-Departamento, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por el valor total condonado, en aplicación de lo dispuesto sobre el particular en el Catalogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

2309- Operaciones de financiamiento externas de largo plazo

CONCEPTO 20111-150927 del 09-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2309 Operaciones de financiamiento externas de largo plazo
		1.2	2422 Intereses por pagar
		1.3	2423 Comisiones por pagar
	Subtema		Reconocimiento por parte de una sociedad de economía mixta, de una operación de financiamiento adquirida en el exterior con la banca de fomento, con un plazo de 10 años, con pago de comisiones e intereses cada seis meses

Doctora
YAMILE ALVARADO NAMÉN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150927, en la cual consulta el tratamiento contable para una sociedad de economía mixta, de una operación de financiamiento adquirida en el exterior con la banca de fomento, con un plazo de 10 años, con pago de comisiones e intereses cada seis meses. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente a los principios de contabilidad pública, señala en relación con 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)

Los párrafos 215, 217 y 221 del mismo instrumento normativo, y relacionados con las Normas técnicas relativas a los pasivos, expresan que: *"215. Noción. 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. 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. (...)*

2.17. Tratándose de préstamos y operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las operaciones de financiamiento deben reconocerse por el valor desembolsado; (...).

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 o igual a un año; son de largo plazo, las operaciones de financiamiento adquiridas con plazo para su pago superior a un año". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3º del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala en relación con los costos de endeudamiento 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.

Los intereses y comisiones se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta que identifique la naturaleza del bien financiado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que identifique la operación de financiamiento, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR o 2423-COMISIONES POR PAGAR, según corresponda". (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)*

El Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 2309-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, *"Representa el valor de las obligaciones de las empresas, originadas en la contratación de empréstitos y en la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos, adquiridas con no residentes y con plazo para su pago superior a un año".*

El mismo instrumento normativo establece que la cuenta 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".*

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas-CGC señala que la cuenta 2423-COMISIONES POR PAGAR, *"Representa el valor de las comisiones causadas originadas en la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades de cometido estatal de la entidad contable pública".*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que 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 las operaciones de financiamiento, y los intereses y comisiones asociados a estas, para el reconocimiento contable de la operación de financiamiento objeto de su consulta se deben tener en cuenta los siguientes momentos:

Reconocimiento inicial

La operación de financiamiento debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 230902-Préstamos de banca de fomento, de la cuenta 2309-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE LARGO PLAZO.

Causación mensual de intereses

Se debe reconocer un débito en la subcuenta 580142-Operaciones de financiamiento externas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES, o un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Activo, cuando dichos intereses deben capitalizarse, y un crédito en la subcuenta 242209-Operaciones de financiamiento externas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

Causación mensual de comisiones

Se debe reconocer un débito en la subcuenta 580235- Operaciones de financiamiento externas de largo plazo, de la cuenta 5802-COMISIONES, o un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Activo, cuando dichas comisiones deban capitalizarse y un crédito en la subcuenta 242309-Operaciones de financiamiento externas de largo plazo, de la cuenta 2423-COMISIONES POR PAGAR.

Pago cuota semestral

Se debe reconocer un débito en las subcuentas 230902-Préstamos de banca de fomento, de la cuenta 2309-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, 242209-Operaciones de financiamiento externas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR y 242309-Operaciones de financiamiento externas de largo plazo, de la cuenta 2423-COMISIONES POR PAGAR, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Períodos de gracia

El tratamiento contable de los intereses cuando se estipulan períodos de gracia dependerá de las condiciones que se hayan pactado en cada contrato, dado que pueden existir distintas modalidades que requieran de un tratamiento diferencial.

24- CUENTAS POR PAGAR

2425- Acreedores

CONCEPTO 20113-152529 del 05-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2425 Acreedores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de honorarios y servicios técnicos no profesionales en desarrollo de funciones no asignadas al personal de planta

Doctora
BLANCA INÉS VALENCIA GUTIERREZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152529, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: "(...)si un contratista por prestación de servicios en el área

administrativa o contable, que colabore realizando actividades de profesional, técnico o auxiliar es un acreedor o un proveedor, la cuenta por pagar debe ser 2425 acreedores (Honorarios o servicios según el caso) o la cuenta contable 240101 proveedores.”

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 223 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, relativo a las normas técnicas de pasivos, 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.”*

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 2425-ACREEDORES, 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.”*

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que los conceptos de honorarios y servicios técnicos, se causan en las cuentas por pagar en desarrollo de funciones no asignadas al personal de planta, los cuales se dan en forma transitoria o esporádica; por lo tanto el concepto de honorarios se reconoce en la subcuenta 242552-Honorarios y el de servicios no profesionales en la subcuenta 242553-Servicios, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

CONCEPTO 20114-153167 del 29-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2425 Acreedores
	Subtema	1.1.1	Depuración de saldos de elevada antigüedad por concepto de cheques no cobrados o por reclamar

Doctor
OSCAR OCAMPO CORTÉS
Jefe División Financiera
Universidad Pedagógica Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153167 en la cual solicita que se le indique el tiempo de duración en el balance general de las cifras que se reflejan en la cuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante el concepto 200712-107780 del cual se anexa copia, respecto a los cheques girados y no cobrados, señala que: *"(...) los cheques girados por la entidad contable pública, que habiendo sido reclamados no han sido cobrados, deben permanecer como una diferencia en la conciliación bancaria, hasta tanto se cumplan los seis meses de que trata el artículo 721 del Código de Comercio, para que el banco pague si el librador tiene fondos suficientes, o haga la oferta de pago parcial. Lo anterior, considerando que el cheque es un título valor pagadero a la vista.*

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

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

A su vez, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, por medio de la cual se adopta el Procedimiento de control interno contable y de reporte de información 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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la acción cambiaria del cheque caduca cuando, habiendo cumplido con los requisitos para su pago, el tenedor del título valor deja que transcurran los seis meses de que trata el artículo 721 del Código de Comercio y no realiza el proceso de cobro ante la entidad bancaria correspondiente, perdiendo de esta forma los derechos crediticios contenidos en dicho documento que, a partir del vencimiento del término legal señalado, desaparece como título valor, lo cual implica que la entidad debe reconocer la obligación por tal circunstancia debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Sin embargo, independientemente de la extinción de la acción cambiaria, al tenedor le quedan aún los derechos originados en las transacciones celebradas, los cuales solo desaparecen cuando opere algún modo de extinción establecido en la legislación que le sea aplicable al respectivo caso, razón por la cual las obligaciones reconocidas en la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar deben permanecer en la contabilidad mientras sean exigibles y se retiraran cuando opere alguna causal relacionada con su extinción siguiendo las formalidades pertinentes para tal efecto.

CONCEPTO 20115-153806 del 14-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2425 Otros acreedores
		1.2	4110 No tributarios
	Subtema		Reconocimiento por parte del INVIMA de los pagos efectuados por sancionados cuyos procesos no se encuentran en firme

Doctora
MARTHA PADILLA ARIZA
Profesional especializado
Grupo Financiero Presupuestal
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos –INVIMA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20115-153806, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"En el INVIMA, a diciembre 31 de 2010 quedaron registrados dentro de la cuenta DEUDORES MULTAS pagos efectuados por sancionados cuyos procesos aún no se encuentran en firme y por lo tanto no han generado cuenta por cobrar, disminuyendo contablemente el valor de la cuenta. Dichos procesos no se registraron contablemente como ingresos del ejercicio, por cuanto no se cuenta con el documento soporte que demuestre la realidad del ingreso."*

Documento que no se emite hasta tanto la Oficina Asesora Jurídica verifique que ya existe un fallo definitivo ya que los sancionados interponen recursos después de efectuar el pago de la sanción y existe la posibilidad de que el valor cancelado deba ser devuelto en caso de salir el fallo a favor del sancionado.

Teniendo en cuenta que estos valores disminuyen el valor de la cuenta DEUDORES MULTAS, requerimos nos informen el correcto registro contable y la cuenta donde deben reposar estos valores."

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 4, del artículo 13 del Decreto 1290 DE 1994 relacionado con los bienes patrimoniales e ingresos de INVIMA, señala: *"Los recaudos por venta de servicios asociados con licencias sanitarias de funcionamiento y registros sanitarios, publicaciones, multas o sanciones económicas que imponga, y por los controles de calidad que ejerza dentro del marco de las normas presupuestales vigentes para los Establecimientos Públicos."* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el literal b) del artículo 44 del Decreto 1030 de 2007, por el cual expide el Reglamento Técnico sobre los requisitos que deben cumplir los dispositivos médicos sobre medida para la salud visual y ocular y los establecimientos en los que se elaboren y comercialicen dichos insumos y se dictan otras disposiciones señala: *"Multa: Consiste en la sanción pecuniaria que se impone a un infractor como consecuencia de un hecho, ejecución de una actividad u omisión de una conducta que acarrea la violación de disposiciones sanitarias vigentes."*

De acuerdo con la naturaleza y calificación de la falta, el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos, Invima, o la entidad distrital o municipal, según sea el caso, podrán imponer multas hasta por una suma equivalente a diez mil (10.000) salarios mínimos legales diarios vigentes al momento de dictarse la respectiva resolución."

Con respecto a la normatividad contable, los párrafos 117 y 120 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

Principios de contabilidad pública.

"(...) 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.

De conformidad con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental señala en el párrafo 265 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."*

Por su parte, el Catálogo General de la Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2425-ACREDDORES: *"Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos."*

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".

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento de los principios de Causación o Devengo y Prudencia. En ese sentido, los ingresos tributarios y no tributarios deben reconocerse como derechos cuando se encuentren en firme las liquidaciones oficiales y los actos administrativos que los imponen.

Por lo tanto, los ingresos por concepto de multas producto de una sanción pecuniaria que se impone a un infractor como consecuencia de un hecho, ejecución de una actividad u omisión de una conducta que acarrea la violación de disposiciones sanitarias vigentes, se deben reconocer en el periodo en el cual el acto administrativo que le impone quede en firme.

Ahora bien, para el caso planteado y dado que el acto administrativo emitido no se encuentra en firme, condición necesaria para configurar una obligación cierta a cargo de un tercero, los pagos recibidos se deben reconocer como un pasivo en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-OTROS ACREEDORES, y un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA.

Una vez el acto administrativo que impone la multa quede en firme, se debe disminuir el pasivo debitando la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-OTROS ACREEDORES y reconociendo el ingreso mediante un crédito en la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO 20119-157427 del 28-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2425 Otros acreedores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto de Casas Fiscales del Ejército del fondo de servicios públicos

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros ingresos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto de Casas Fiscales del Ejército de los recursos descontados de nómina a los arrendatarios para el fondo de garantía de mantenimiento de las viviendas

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros ingresos ordinarios
		1.2	5111 Generales
	Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto de Casas Fiscales del Ejército del 2% descontados de nómina a los arrendatarios para el mantenimiento de áreas comunes

Coronel
OSCAR ALBERTO AMAYA DÍAZ
Director
Instituto de Casas Fiscales del Ejército
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157427, en la cual consulta el tratamiento contable de las deducciones de nómina realizadas por el Instituto de Casas Fiscales del Ejército a los arrendatarios de viviendas fiscales por concepto de servicios públicos y mantenimientos de vivienda y de áreas comunes. Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Fondo de servicios públicos

Manifiesta en su comunicación que: *"Con el fin de cubrir los servicios públicos utilizados por el arrendatario y pendientes de pago en el momento de entregar la vivienda en Bogotá, será descontada durante los seis (6) primeros meses a partir de la fecha que recibe la vivienda fiscal a razón de un 10% del sueldo básico mensual una cuota la cual hará parte del fondo de servicios públicos. De igual forma, opera para las guarniciones diferentes a Bogotá cuyas viviendas posean contadores domiciliarios individuales de las empresas públicas y lleguen los recibos de cobro correspondientes, caso en el cual, para su pago por parte del ICFE, la seccional deberá enviar copia de los respectivos recibos y certificación bancaria de la empresa prestadora del servicio".*

Mediante reunión sostenida con la entidad, se señaló que los recursos del Fondo de servicios públicos son utilizados para la cancelación de los servicios pendientes de pago una vez el arrendatario hace entrega de la vivienda al Instituto de Casas Fiscales del Ejército.

Se manifestó además que con posterioridad a la entrega de la vivienda fiscal al Instituto de Casas Fiscales del Ejército, éste realiza un cruce de cuentas entre los dineros descontados al arrendatario y las deudas pendientes de pago, y en caso de que existan saldos a favor del arrendatario los dineros le son restituidos.

En ese sentido, en materia contable, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala 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"*.

2. Fondos de garantía de mantenimiento y áreas comunes

Señala en su comunicación que:

"FONDO DE GARANTÍA DE MANTENIMIENTO

Con el fin de sufragar los gastos de mantenimiento por uso de la vivienda, se descontará al arrendatario un valor equivalente a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, los cuales serán descontados mensualmente durante los dieciocho (18) primeros meses del contrato de arrendamiento. Su manejo deberá ceñirse a las siguientes normas:

- 1. Los dineros recaudados por este concepto serán administrados por el Instituto de Casas Fiscales del Ejército en una cuenta denominada Cuota de Garantía para Mantenimiento.*
- 2. Para sufragar el mantenimiento de las viviendas entregadas en las guarniciones diferentes a Bogotá, se requiere la solicitud de la respectiva Unidad, para efectuar el giro correspondiente".*

ÁREAS COMUNES

"Se descontará a los usuarios un 2% del sueldo básico mensual que será destinado para el mantenimiento de las áreas comunes y de bienestar en donde haya vivienda fiscal. En atención a que se trata de una cuota fija el valor a descontar se aplicará, sin importar el tiempo de permanencia del usuario en la vivienda fiscal".

Mediante reunión sostenida con la entidad, se manifestó que los recursos descontados a los arrendatarios de las viviendas fiscales y que alimentan el Fondo de mantenimiento no son objeto de restitución y se utilizan en actividades de mantenimiento preventivo de las viviendas fiscales. Así

mismo sucede con los recursos descontados que alimentan el Fondo de áreas comunes, pues tampoco son objeto de devolución y son utilizados para el mantenimiento de las áreas comunes de las viviendas fiscales.

En ese sentido, el párrafo 264 del Marco Conceptual 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 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-CGC, 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"*.

Así mismo, el mismo instrumento normativo determina 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

1. Fondo de servicios públicos

Dado que los recursos que alimentan el Fondo de servicios públicos son descontados de la nómina de los arrendatarios, y que éstos pueden ser restituidos al finalizar el arrendamiento en caso de no existir deudas pendientes de pago por concepto de servicio públicos, o en el evento en que resulte un remanente a favor del arrendatario, deben reconocerse en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Una vez el sea devuelta al Instituto de Casas Fiscales del Ejército la vivienda fiscal por parte del arrendatario, la entidad disminuirá los saldos reconocidos en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

2. Fondos de mantenimiento y áreas comunes

Los recursos descontados por nómina a los arrendatarios de las viviendas fiscales deben reconocerse afectando los resultados del período en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, considerando que dichos recursos son de propiedad del Instituto de Casas Fiscales del Ejército y no son objeto de restitución al arrendatario.

Por su parte, los gastos efectuados en el mantenimiento de las viviendas fiscales o de las áreas comunes, deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 521113-mantenimiento, o 521114-Reparaciones, según corresponda.

2436- Retención en la fuente e impuesto de timbre

CONCEPTO 20114-153123 del 20-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2436 Retención en la fuente e impuesto de timbre
		1.2	2445 Impuesto al valor agregado-IVA
	Subtema		Reconocimiento contable del IVA liquidado sobre operaciones gravadas realizadas con responsables del régimen simplificado

Doctor
EDWIN GALINDO CARO
Contador Externo
E.I.C.E. TERMINAL DE TRANSPORTES DE FUSAGASUGÁ
Fusagasuga - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153123, en la cual la E.I.C.E Terminal de Transportes de Fusagasugá consulta el tratamiento contable del IVA asumido en operaciones con el régimen simplificado, inquietud planteada de la siguiente forma:

"(...) como debemos hacer el asiento contable del Iva de los contratos con el régimen simplificado ya que elevamos la consulta a la DIAN la cual nos respondió que si debe ser asumido por la empresa, pero teniendo en cuenta que somos empresa del Estado, no tenemos claro a que cuentas contables se deben llevar estos valores, y de igual forma como se deben llevar presupuestalmente"

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con las inquietudes objeto de la consulta, es de atender las disposiciones normativas aplicables al tema, así:

En primer lugar, el artículo 354 de la Constitución Política establece que *"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Estatuto Tributario, en relación con el impuesto sobre las ventas liquidado sobre operaciones gravadas realizadas con responsables del régimen simplificado en relación con:

Artículo 437-1. Retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas. *"Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, establécese la retención en la fuente en este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero."*

El Artículo 437-2 dispone: *"Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas. Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:*

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos (...)

4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado. (...)"(Subrayado fuera del texto)

- El Artículo 483. Determinación del impuesto para los responsables del régimen común: *"El impuesto se determinará: a) En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.*(...)"(Subrayado fuera del texto)

- Así mismo, el Art. 485-1 establece que: *"el impuesto sobre las ventas retenido en las operaciones a que se refieren el literal e) del artículo 437, podrá ser descontado por el responsable perteneciente al régimen común, en la forma prevista por los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario."* (Subrayado fuera del texto)

- De otra parte, en lo que respecta al tratamiento contable de la operación consultada, es de atender las disposiciones consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

- Catálogo General de Cuentas

"Cuenta 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, Representa el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente, a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto en los casos en los cuales no deban hacerlo por expresa disposición legal. En la subcuenta 243625- Impuesto a las ventas retenido por consignar debe registrarse el impuesto a las ventas retenido en la adquisición de bienes o servicios gravados, la cual deberá efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta por los agentes de retención definidos en la ley.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el abono en cuenta por la adquisición de bienes y servicios y pagos laborales que generen retención en la fuente"

Cuenta 2445- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), se describe como: *"el valor que ha sido generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor*

descontable por adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo a las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad contable pública, producto de las diferentes transacciones realizadas.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas que registran las operaciones de compra y venta de bienes y servicios gravados que generen el impuesto.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIÓN

Atendiendo lo dispuesto en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, nos permitimos indicar que la respuesta al tema consultado, se enfoca desde el ámbito de competencia de la Contaduría General de la Nación- CGN, que se circunscribe a temas de regulación e interpretación de normas contables públicas, consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, siendo entonces que los temas presupuestales, no se encuentran dentro del ámbito de nuestra competencia.

Por lo tanto, en lo que respecta al tratamiento contable del IVA liquidado sobre operaciones gravadas realizadas con responsables del régimen simplificado, la respuesta se enfoca desde el ámbito netamente contable, en materia de los registros a efectuar por las diferentes transacciones derivadas de este impuesto, en cumplimiento de las respectivas disposiciones tributarias sobre el particular.

De acuerdo a lo anterior, es de observar que para el manejo del IVA, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, contempla la Cuenta 2445- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – (IVA), que funciona como una cuenta corriente en la cual se registra el IVA liquidado en las operaciones gravadas con IVA, que a través de subcuentas maneja los diferentes conceptos derivados de la mencionada operación, tales como el impuesto descontable o el valor del impuesto a pagar por las transacciones gravadas.

Ahora bien, es de tener en cuenta que el IVA generado por operaciones con el régimen simplificado, es un impuesto que se asume mediante el mecanismo de retención en la fuente, y por lo tanto está sometido a las reglas de la retención establecidas, de forma que en los casos en que se debe practicar tal retención del IVA, la operación se registra mediante un crédito en la subcuenta 243625- Impuesto a las ventas retenido por consignar, de la cuenta 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, y un débito a la subcuenta 244506 Compra de servicios (Db), de la cuenta 2445- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -(IVA), si el valor corresponde a impuesto descontable, y en caso de no ser descontable, se lleva como un mayor valor del costo del bien, según lo establecido sobre el particular en el Estatuto Tributario.

CONCEPTO 20117-156305 del 17-08-11

Este concepto ratifica el concepto 200810-120116 del 04-12-08

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

	Tema	1.1	2436 Retención en la fuente e impuesto de timbre
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del impuesto de timbre causado en el exterior y que recauda el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores a través de los consulados y embajadas

Doctora
ARAMINTA BELTRAN URREGO
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156305, en la cual solicita se revise el concepto emitido con el expediente 200810-120116 de diciembre 4 de 2008. Lo anterior, toda vez que mediante la Resolución 1027 de febrero 4 de 2011 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, se autorizó al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, como Agente Retenedor presentar y pagar las respectivas declaraciones mensuales de Timbre y Retención en la Fuente, un mes después del plazo señalado según el Decreto 4836 de diciembre 30 de 2010.

Informa la entidad que como medida de control se vió en la necesidad de efectuar un registro transitorio en la subcuenta 147090-Otros deudores, al no considera procedente reclasificar a la subcuenta 243698-Impuesto de timbre, ya que estaría subestimando el valor a declarar y pagar del mes que corresponda, y en consecuencia solicita evaluar la pertinencia de crear una subcuenta en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES que permita revelar las operaciones respectivas, ya que dicha operación forma parte del Plan de mejoramiento del Fondo Rotatorio para la vigencia 2009.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 518 del Estatuto Tributario, en lo referente a los agentes de retención, indica que *"Deberán responder como agentes de retención, a más de los que señale el reglamento:*

(...)

4. Los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano, por los documentos otorgados en el exterior".

Por su parte, el artículo 1º del Decreto 747 de 1996, por el cual se reglamenta el recaudo del impuesto de timbre en el exterior, señala: ***"AGENTES DE RETENCION DEL IMPUESTO DE TIMBRE. Actuarán como agentes de retención del impuesto de timbre causado en el exterior los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares, en relación con las actuaciones en las que intervengan o con los documentos expedidos por ellos, de conformidad con lo dispuesto en el Libro Cuarto del Estatuto Tributario"*** (Subrayado fuera de texto)

En relación con la declaración y pago del impuesto, el artículo 2° del mencionado decreto, establece que "El Ministerio de Relaciones Exteriores a través del Fondo Rotatorio, será el responsable de declarar y pagar ante las entidades autorizadas para recaudar, el impuesto de timbre causado en el exterior y recaudado por los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN mediante el concepto 104513 de diciembre 3 de 2001, establece que "Como la retención en la fuente tiene por objeto que el impuesto se recaude en lo posible en el momento en que se cause, y teniendo en cuenta que las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación no podían descontar ni consignar oportunamente las retenciones por carencia de recursos, se adoptó el nuevo mecanismo con el fin de atender tal circunstancia.

Para efectos fiscales, la retención se causará y practicará en el momento del pago, con el fin de evitar que se generen intereses por la mora en su consignación, lo cual no quiere decir que si existe la disponibilidad de recursos y la entidad está en la capacidad de efectuar y consignar las retenciones en el momento en que contablemente se registren no lo pueda hacer. Considera el despacho que en este evento, si existen los recursos, las entidades pueden causar y practicar las retenciones en el momento de su registro contable.

En el evento que no exista disposición de recursos, así se lleve la contabilidad por el sistema de causación, la retención en todo caso se practicará en el momento del pago, por parte de la entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación, en virtud de la norma tributaria.

(...) en este caso si bien es contraria la disposición al tratamiento contable al que se sujetan hoy las entidades tanto públicas como privadas, respecto a la causación, considera el despacho que es una norma que regula un tema especial para las entidades públicas como es el de las retenciones en la fuente y obedece a los diversos mecanismos que debe garantizar el Estado para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 28079 de agosto 4 de 2005, señaló que "En virtud del principio de causación, la retención en la fuente se causa, generalmente, en el momento del reconocimiento y registro del hecho económico, (...)".

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 224 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia a las cuentas por pagar, establece que "(...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales".

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, como: "el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente, a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto en los casos en los cuales no deban hacerlo por expresa disposición legal".

La dinámica de la cuenta señala que se acredita con: "1- Los valores retenidos por la entidad contable pública por los diferentes conceptos".

Por último, en la reunión sostenida con el Ministerio de Relaciones Exteriores el 8 de agosto de 2011, se pudo establecer que los servidores públicos destacados en las agencias diplomáticas del

Gobierno Colombiano en el exterior al ejecutar el cobro del impuesto de timbre actúan a nombre del Fondo Rotario.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que en relación con la creación de una subcuenta en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES para presentar y pagar las respectivas declaraciones mensuales de Timbre y Retención en la Fuente un mes después del plazo señalado como Agente Retenedor, le manifestamos que no es pertinente tal creación, toda vez que la regulación contable pública para el reconocimiento y revelación de la retención en la fuente e impuesto de timbre, y el principio de causación, indica que el impuesto de timbre se causa contablemente, en el momento del reconocimiento y registro del hecho económico, de tal forma que al registrar los ingresos correspondientes, que se derivan de la venta de bienes o servicios, se registra en el pasivo el valor del impuesto de timbre a favor de la DIAN.

Así las cosas, el impuesto de Timbre causado y recaudado por los agentes consulares al momento de la realización de los hechos gravados, se reconoce con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 243698-Impuesto de timbre, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, para lo cual se podrán habilitar códigos auxiliares que especifiquen cada concepto, y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, con independencia del instante en que se produzca el giro del impuesto a la DIAN.

CONCEPTO 20119-157430 del 15-09-11

Este concepto modifica el concepto 20099-134752 del 03-11-09

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2436 Retención en la fuente e impuesto de timbre
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la retención en la fuente realizada por las entidades contables por concepto de la contribución especial (5%) originada en los contratos de obra pública

Doctora
MARIA IDALY SILVA
Grupo SIIF II
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157430 en la cual solicita que se revise el concepto 20099-134752 de noviembre 3 de 2009, debido a que considera que la Contribución del 5% sobre contratos de obra pública, que el contratante retiene al contratista, no debe contabilizarse en la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, en razón a que la dinámica de la cuenta 2905-RECAUDO A FAVOR DE TERCEROS no aplicaría para este caso.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 338 de la Constitución Política 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, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes (...).* (Subrayados 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 la misma sentencia que la contribución especial *"Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas"* y que la tarifa es la *"Tabla de impuestos, tasas y otras contribuciones".* (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el artículo 120 la Ley 418 de 1997 crea una contribución especial consistente en que *"Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición".*

El artículo 122 del mismo texto normativo señala que *"El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente"* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, indicando que *"Representa el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente, a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen (...) La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el abono en cuenta por la adquisición de bienes y servicios (...)"* y que se acredita, entre otros, con *"Los valores retenidos por la entidad contable pública por los diferentes conceptos".*

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que la retención en la fuente realizada por las entidades contables por concepto de la contribución especial originada en los contratos de obra pública, se reconoce en la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, específicamente en la subcuenta 243690-Otras retenciones.

En ese sentido, se modifica el concepto 20099-134752 de noviembre 3 de 2009 en el cual se estableció que esta misma retención se debía registrar en la subcuenta 290590 -Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

2440- Impuestos, contribuciones y tasas por pagar

CONCEPTO 20111-151059 del 18-02-11

Este concepto deroga los conceptos 20109-147369 del 14-10-10 y 201011-148685 del 31-12-10
Este concepto fue complementado mediante los conceptos 20113-152452 del 13-04-11
El concepto 20119-158027 del 09-11-11 dejo sin vigencia los conceptos
20111-151059 del 18-02-11 y 20113-152452 del 13-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	2440 Impuestos, contribuciones y tasas por pagar 3205 Revelación del patrimonio 5120 Impuestos, contribuciones y tasas
	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 número 20111-151059, mediante la cual solicita permitir que las empresas públicas y mixtas (...) *den el mismo tratamiento contable al Impuesto al Patrimonio previsto en el Decreto 514 de 2010*”.

Al respecto me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

En relación con la causación anual del impuesto al patrimonio, el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 señala que *“Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, 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”*.

En ese mismo sentido, el artículo 27 de la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 294 del Estatuto Tributario señalando que *“El impuesto al patrimonio se causa el 1º de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010”*.

La exposición de motivos de la Ley 1370 de 2009 evidencia la intención normativa de mantener la periodicidad anual del impuesto al patrimonio al determinar:

"ARTÍCULO 1. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 292-1. Impuesto al patrimonio. Por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta (...)

ARTÍCULO 2. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 293-1. Hecho Generador. Por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, el impuesto al patrimonio, a que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)"(Subrayados fuera de texto).

En cuanto a la tarifa del impuesto al patrimonio, la citada exposición de motivos señala que "*En primer lugar, se propone por cuatro años, un nuevo impuesto transitorio al patrimonio, cuya base de contribuyentes tendría como sujetos pasivos a los poseedores de patrimonios líquidos iguales o superiores a \$3.000 millones, los cuales se gravarían con una tarifa del 0,6%* (...)" (Subrayados fuera de texto).

Ahora bien, en relación con el control y recaudo de tributo el mismo texto señala que "*Es importante resaltar que el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1111 de 2006, no sufre modificación alguna con la presente propuesta* (...) Considerando que la base gravable *es móvil*, es imperativo, además, adoptar medidas para *contrarrestar eventuales prácticas conducentes a disminuir la base gravable del impuesto*" (subrayados fuera de texto).

Consecuentemente, la Ley 1370 de 2009 determinó una sola fecha en la cual se reconoce la obligación tributaria y una tarifa unificada, con independencia de la causación contable del impuesto patrimonio.

En efecto, el artículo 1º señala que "*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*" y el artículo 5º establece que "*La tarifa del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 es (...)*".

Con la evolución normativa del impuesto al patrimonio como un impuesto de periodo anual, reglamentado para unificar la base gravable y la tarifa en un solo momento, el artículo 1º del Decreto 514 de 2010 establece que "*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*" (subrayados fuera de texto).

Igualmente establece este decreto que "*Cuando la cuenta revalorización del patrimonio no registre saldo o sea insuficiente para imputar el impuesto al patrimonio, los contribuyentes podrán causar anualmente en las cuentas de resultado el valor de las cuotas exigibles en el respectivo período*", tratamiento contable que concuerda con la intención manifestada en el artículo 1º de la Ley 1370 de 2010, el cual señala que "*Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio*".

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".

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"

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se puede concluir que la intención normativa del legislador fue mantener la periodicidad anual del impuesto al patrimonio con independencia de que, por razones de administración y control de los tributos, la Ley 1370 de 2009 acumulara las tarifas en un solo momento.

En consecuencia, las entidades públicas que sean contribuyentes del impuesto al patrimonio pueden reconocer anualmente las correspondientes cuotas, afectando la cuenta revalorización del patrimonio, sin afectar el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y ambiental, o en el gasto del respectivo periodo si a la cuenta de revalorización del patrimonio presenta saldo insuficiente, conforme a la opción señalada en la Ley 1370 de 2009.

Así las cosas, el impuesto al patrimonio que corresponda a cada periodo anual se debe registrar con un crédito en la subcuenta 244022-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta que la instancia competente determine, de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, hasta agotar su saldo. Una vez agotado el saldo, el valor restante de la cuota anual se reconoce con un débito en la subcuenta 512023-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, subcuenta que debe ser utilizada para contabilizar las demás cuotas a pagar en la correspondiente vigencia fiscal.

Cuando las entidades contables públicas opten por no contabilizar el impuesto al patrimonio como un menor valor de la revalorización del patrimonio deberán afectar el gasto del respectivo periodo contable.

En virtud de lo anterior, este concepto deroga los conceptos 20109-147369 y 201011-148685 expedidos por este Despacho.

CONCEPTO 20113-152452 del 13-04-11

Este concepto complementa el concepto 20111-151059 del 18-02-11
 El concepto 20119-158027 09-11-11 dejó sin vigencia los conceptos
 20111-151059 del 18-02-11 y 20113-152452 del 13-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2440 Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
		1.2	3245 Revalorización del patrimonio
		1.3	5120 Impuestos, contribuciones y tasas
	Subtema		Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio, teniendo en cuenta si la entidad opta por contabilizar la cuenta de revalorización del patrimonio o el gasto

Doctora
 ELVIA LUZ RESTREPO SALDARRIAGA
 Directora Gestión Contable y Fiscal
 ISAGEN
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152452, en la cual expresa que *"Con la expedición del concepto por la Contaduría General de la Nación respecto al Impuesto al Patrimonio, en el sentido de que las entidades públicas que sean contribuyentes del Impuesto al Patrimonio pueden reconocer anualmente las correspondientes cuotas del citado impuesto, afectando la cuenta de revalorización del patrimonio o en el gasto del respectivo periodo si la cuenta de revalorización presenta saldo insuficiente, conforme a la opción señalada en la Ley 1370 de 2009, nos surge la inquietud en la empresa en el sentido de conocer si la Contaduría considera igualmente aceptable el tratamiento de registrar el 100% del pasivo en el año 2011, bien sea contra la cuenta de Revalorización del patrimonio o contra el gasto"*.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En relación con la causación anual del impuesto al patrimonio, el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 señala que *"Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el artículo 27 de la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 294 del Estatuto Tributario señalando que *"El impuesto al patrimonio se causa el 1° de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010"*. (Subrayado fuera de texto).

La exposición de motivos de la Ley 1370 de 2009 evidencia la intención normativa de mantener la periodicidad anual del impuesto al patrimonio al determinar:

"ARTÍCULO 1. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 292-1. Impuesto al patrimonio. Por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, créase el impuesto al patrimonio a cargo de

las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta (...)

ARTÍCULO 2. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 293-1. Hecho Generador. Por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, el impuesto al patrimonio, a que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)”(Subrayados fuera de texto).

En cuanto a la tarifa del impuesto al patrimonio, la citada exposición de motivos señala que *"En primer lugar, se propone por cuatro años, un nuevo impuesto transitorio al patrimonio, cuya base de contribuyentes tendría como sujetos pasivos a los poseedores de patrimonios líquidos iguales o superiores a \$3.000 millones, los cuales se gravarían con una tarifa del 0,6% (...)*". (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en relación con el control y recaudo de tributo el mismo texto señala que *"Es importante resaltar que el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1111 de 2006, no sufre modificación alguna con la presente propuesta (...) Considerando que la base gravable es móvil, es imperativo, además, adoptar medidas para contrarrestar eventuales prácticas conducentes a disminuir la base gravable del impuesto"* (Subrayados fuera de texto).

Consecuentemente, la Ley 1370 de 2009 determinó una sola fecha en la cual se reconoce la obligación tributaria y una tarifa unificada, con independencia de la causación contable del impuesto patrimonio.

En efecto, el artículo 1º señala que *"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"* y el artículo 5º establece que *"La tarifa del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 es (...) Del dos punto cuatro por ciento (2.4%) (...)"* (Subrayado fuera de texto).

Con la evolución normativa del impuesto al patrimonio como un impuesto de periodo anual, reglamentado para unificar la base gravable y la tarifa en un solo momento, el artículo 1º del Decreto 514 de 2010 establece que *"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"* (Subrayado fuera de texto).

Igualmente establece este decreto que *"Cuando la cuenta revalorización del patrimonio no registre saldo o sea insuficiente para imputar el impuesto al patrimonio, los contribuyentes podrán causar anualmente en las cuentas de resultado el valor de las cuotas exigibles en el respectivo período"*, tratamiento contable que concuerda con la intención manifestada en el artículo 1º de la Ley 1370 de 2009, el cual señala que *"Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio"*.

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”.

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”

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la intención de las normas tributarias que regulan el impuesto al patrimonio ha sido gravar cuatro periodos distintos. No obstante, por razones de administración y control de los ingresos tributarios, la Ley 1370 de 2009 acumuló las tarifas en un solo momento.

En consecuencia, las entidades públicas que sean contribuyentes del impuesto al patrimonio pueden reconocer en el año 2011 el total del impuesto a pagar, que corresponde a los años 2011, 2012, 2013 y 2014, o reconocer, anualmente, el pasivo que corresponde a las respectivas cuotas.

Para tales efectos la entidad debe registrar el pasivo que corresponde a los cuatro años o el que corresponde a cada cuota anual y, como contrapartida, un gasto o un menor valor de la revalorización del patrimonio, conforme a la opción señalada en las normas tributarias.

Así las cosas, el impuesto al patrimonio que corresponda a los cuatro periodos o a cada periodo anual, según el caso, se debe registrar con un crédito en la subcuenta 244022-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y un débito en la subcuenta 512023-Impuesto al patrimonio, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o, si la entidad así lo determina, un débito en la subcuenta que la instancia competente determine, de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO.

Si se opta por contabilizar el impuesto al patrimonio afectando la cuenta de revalorización del patrimonio y dicha cuenta presenta saldo insuficiente, el pasivo que corresponde a las cuatro vigencias fiscales o el que corresponde a la respectiva cuota anual, según elija la entidad, se reconoce como un menor valor de la revalorización del patrimonio, hasta agotar su saldo, y la parte restante se reconoce como un gasto por impuestos, contribuciones y tasas, en la subcuenta 512023-Impuesto al patrimonio, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

En virtud de lo anterior, se complementa el concepto 20111-151059 expedido por este Despacho.

CONCEPTO 20119-158027 del 09-11-11	
Este concepto dejó sin vigencia los conceptos 20081-107958, 201011-148685 del 31-12-10, 20111-151059 del 18-02-11, y 20113-152452 del 13-04-11	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2440 Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
		1.2	3245 Revalorización del patrimonio
		1.3	5120 Impuestos, contribuciones y tasas
	Subtema	1.4	1910 Cargos diferidos
			Reconocimiento contable del impuesto al patrimonio

Doctor
JOHN BAYRON ARANGO VARGAS
Director de Contabilidad e Impuestos
Interconexión Eléctrica S.A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158027, respecto a la contabilización del impuesto al patrimonio, en la cual solicita "(...) *que se complemente la correspondencia informativa con cítese 20111-151059 en el sentido de permitir el reconocimiento del pasivo total, considerando en la contrapartida un diferido a partir del cual se reconozca que el impuesto es de carácter anual (para cuatro años 2011-2014)*".

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con el fin establecer un periodo gravable de cuatro vigencias fiscales, el artículo 27 de la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 294 del Estatuto Tributario señalando que "*El impuesto al patrimonio se causa el 1º de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010*". (Subrayado fuera de texto).

La exposición de motivos de la Ley 1370 de 2009 evidencia la intención normativa de gravar cuatro años con el impuesto al patrimonio al determinar:

"**ARTÍCULO 1.** *Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 292-1. Impuesto al patrimonio. Por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta (...)*

ARTÍCULO 2. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 293-1. Hecho Generador. Por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, el impuesto al patrimonio, a que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)"(Subrayados fuera de texto).

En relación con el control y recaudo de tributo el mismo texto señala que *"Es importante resaltar que el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1111 de 2006, no sufre modificación alguna con la presente propuesta (...) Considerando que la base gravable es móvil, es imperativo, además, adoptar medidas para contrarrestar eventuales prácticas conducentes a disminuir la base gravable del impuesto"*(Subrayados fuera de texto).

Consecuentemente, el artículo 1º de la Ley 1370 de 2010 señala que *"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"* y respecto a su contabilización, el artículo 5º indica que *"Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio"* (Subrayado fuera de texto).

Si bien el artículo 2º de la Ley 1370 de 2009 establece que *"(...) 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"*, la vigencia fiscal del impuesto se circunscribe al año 2011, pero implícitamente abarca cuatro periodos anuales, y como tal, su afectación contable en los resultados se difiere en cada uno de los periodos contables, según la intención del legislador manifiesta en la citada exposición de motivos y en el artículo 1º del Decreto 0859 de 2011 cuando indica que *"El impuesto al patrimonio y la sobretasa a que se refieren los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 296-1, 298-3 y 298-4 del Estatuto Tributario y los artículos 1, 2, 3, 6, 9 y 10 del Decreto Legislativo 4825 de 2010, podrán ser amortizados contra la cuenta de revalorización del patrimonio o contra resultados del ejercicio durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014 (...)"* (Subrayado fuera de texto).

Así, la Contaduría General de la Nación ha observado la normativa acerca de la contabilización del impuesto al patrimonio, basándose además en el párrafo 77 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, el cual indica que el Sistema Nacional de Contabilidad Pública satisface los Propósitos de Control, Rendición de Cuentas, Gestión Eficiente y Transparencia *"(...), con sujeción a las restricciones y condiciones que el entorno jurídico, económico y social del Sector Público Colombiano, le imponen"*(Subrayado fuera de texto).

Para efectos de la contabilización del impuesto al patrimonio, de acuerdo con las normas tributarias y el entorno jurídico definido, el Catálogo General de Cuentas, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes 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. (...)"*

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 (...)"(Subrayado fuera de texto).

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. (...)"

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las normas tributarias que regulan el impuesto al patrimonio gravan cuatro periodos distintos. No obstante, la Ley 1370 de 2009 establece que el hecho generador es la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011, por lo cual el total del pasivo se causa a la fecha allí establecida.

En consecuencia, las entidades públicas que sean contribuyentes del impuesto al patrimonio deben reconocer en el año 2011 el total del impuesto a pagar, que corresponde a los años 2011, 2012, 2013 y 2014, sin afectar los resultados del ejercicio de un solo periodo.

El total del pasivo por concepto del impuesto al patrimonio, que corresponde a los cuatro periodos señalados en las normas tributarias, se debe registrar con un crédito en la subcuenta 244022-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, como contrapartida, se debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO. Cuando el saldo de la revalorización del patrimonio sea inferior al pasivo reconocido, que corresponde a los cuatro periodos anuales, la entidad debe reconocer la diferencia con un débito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Anualmente, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 512023-Impuesto al patrimonio, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, por el valor que corresponda a la amortización lineal del saldo de la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, esto es la alícuota equivalente al 25% de su valor inicial, de manera que su saldo sea igual a cero al finalizar el periodo del cuarto año cubierto por el impuesto al patrimonio.

El pago de las respectivas cuotas por concepto de impuesto al patrimonio se reconoce con un débito en la subcuenta 244022-Impuesto al Patrimonio, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y con un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Si al finalizar el respectivo periodo contable el saldo de la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos supera el 5% del saldo de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, se deberán realizar las respectivas revelaciones en notas a los estados contables.

En virtud de lo anterior, se dejan sin vigencia los conceptos 20081-107958, 201011-148685, 20111-151059 y 20113-152452 expedidos por este Despacho, así como las demás disposiciones que sean contrarias a lo que aquí se concluye.

2445- Impuesto al valor agregado-IVA

CONCEPTO 20113-152566 del 29-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3	2445 Impuesto al valor agregado – IVA 4810 Extraordinarios 5810 Extraordinarios
	Subtema		Reconocimiento del IVA, descripción, dinamica y manejo de los saldos crédito o débito

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de una entidad de gobierno general o empresa de la entrega de bienes en comodato a una empresa pública

Doctor
HECTOR FABIO CASTRO CALVO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152566, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. *"La cuenta de IVA 2445 se acumula durante la vigencia fiscal, en los ivas generados, descontados y pagados esta cuanta (sic) al cierre puede realizar el cruce entre estas y quedar en ceros, con el fin de iniciar la nueva vigencia fiscal con los movimientos reales. Donde se encuentra es esta dinámica.*
2. *Los bienes entregados en comodato siguen siendo propiedad de la entidad contable pública, porque se reclasifican de cuenta de la 16 a la 19, cuando debería quedar dentro de la misma 16 como una subcuenta bienes entregados en comodato, considerando que en la cuenta 19 Otros Activos se incluirán aquellos activos que por modalidad no serian objeto de clasificación en las cuentas del activo."*

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 414 del Plan General de Contabilidad Pública al señalar 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 cuando indica 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".

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA, como: *"Representa el valor que ha sido generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad contable pública, producto de las diferentes transacciones realizadas."*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO señala que: *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, (...) "*; así mismo el grupo 19-OTROS ACTIVOS describe que: *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan 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)

De otra parte, el numeral 25 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 *"(...)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_..."*

CONCLUSIÓN

1. Dado que la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO –IVA, dispone de subcuentas independientes para registrar los movimientos por las operaciones que generan o dan derechos a descuentos por este impuesto, y por otra parte, que en virtud de las aproximaciones en las declaraciones tributarias se generan diferencias, es susceptible que una vez efectuados los pagos, compensaciones, solicitudes de devoluciones o cruces con otras obligaciones tributarias aplicables de conformidad con la legislación tributaria, se proceda a efectuar la eliminación interna de las subcuentas por el valor del saldo del periodo, a efectos de acumular en el nuevo periodo solamente los valores que a éste pertenezcan; en este sentido, si de la diferencia resultante de la eliminación interna de las subcuentas que conforman la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA, llegare a quedar un saldo ya sea de naturaleza débito o crédito, la entidad debe efectuar el correspondiente registro afectando el gasto o ingreso extraordinario.

Para tales efectos si la diferencia arroja un saldo de naturaleza crédito, se reconoce un ingreso en la subcuenta 481090- Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y si da como resultado un saldo de naturaleza débito, la entidad reconoce un gasto en la subcuenta 581090- Otros gastos extraordinarios, de la cuenta 5810-EXTRARODINARIOS.

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, se concluye que:

La entidad contable pública del Gobierno General que entrega los bienes a otra de Gobierno general, 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.

Ahora la entidad de 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.

En ese sentido, para el caso específico de la consulta los bienes de uso permanente sin contraprestación que son entregados por una entidad de Gobierno general a una empresa se reconocen en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS; por lo tanto, no se pueden considerar Propiedades, planta y equipo ya que son bienes que no cumplen las condiciones establecidas en la Norma técnica establecida en el Régimen de Contabilidad Pública como son estar destinados a generar ingreso producto de su arrendamiento, no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, utilizarse para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios.

2453- Recursos recibidos en administración

CONCEPTO 201012-150045 del 13-01-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1. 1.2 1.3	2453 Recursos Recibidos en Administración 8355 Ejecución de proyectos de inversión 9915 Acreedoras de control por el contrario (DB)
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Empresa de Servicios Públicos del Colegio-EMPUCOL E.S.P. de los recursos recibidos del Fondo Nacional de Regalias-FNR, para ejecutar el proyecto "Plan maestro de alcantarillado"
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO DE CUENTAS
	Tema	1.1.	2450 Avances y anticipos recibidos
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Empresa de Servicios Públicos del Colegio-EMPUCOL E.S.P. de los recursos recibidos del municipio del

			Colegio para la ejecución del contrato interadministrativo 0223, para la construcción de obras de saneamiento como parte de la ampliación de la infraestructura del sistema de alcantarillado sanitario

Doctora
ALBA LUZ GARCÍA BAUTISTA
Contadora
Empresa de Servicio Públicos de El Colegio – Empucol E.S.P.
El Colegio - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201012-150045, en la cual consulta el tratamiento contable de:

- "1. Los recursos que la Empresa esta manejando como Ejecutor del Plan Maestro de Alcantarillado de la Inspección de la Victoria que se realiza con recursos del Fondo Nacional de Regalías. (...). A la fecha contablemente los anticipos recibidos se han registrado como un pasivo en la cuenta 2450 Anticipos Recibidos, y los anticipos entregados a los contratistas en la cuenta 142013 Anticipos Para Proyectos de Inversión, son correctos estos registros? Una vez se terminen las obras quien deben (sic) registrar el activo Empucol o la Alcaldía?
2. El contrato Inter administrativo No. 223 para la construcción de Obras de Saneamiento como parte de la ampliación de la infraestructura del Sistema de Alcantarillado sanitario del casco Urbano del Municipio del Colegio. (...). Igualmente hasta ahora se han registrado los anticipos tanto en el activo como en el pasivo es correcto este registro?, los descuentos que efectuó el Fondo Nacional de Regalías del 4% es un menor valor del pasivo o es gasto para Empucol? Al finalizar la obra quien deben (sic) registrar el Activo?"

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de los recursos del Fondo Nacional de Regalías-FNR para el plan Maestro de Alcantarillado.

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)

Subsecuentemente, el párrafo del citado artículo de la ley en mención, 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)

Así mismo, el artículo 35 del Decreto 416 de 2007, "Por el cual se reglamentan parcialmente la Ley 141 de 1994, la Ley 756 de 2002 y la Ley 781 de 2002", establece: "**ADMINISTRACIÓN DE LOS RECURSOS DE LAS ASIGNACIONES DEL FONDO NACIONAL DE REGALÍAS**, (...). Las entidades territoriales que reciban los recursos a que se refiere este artículo, deberán tener una sola cuenta bancaria o producto financiero para cada proyecto de inversión a través de la cual se manejen en forma exclusiva los recursos, una vez sean girados por el Departamento Nacional de Planeación, de acuerdo con la reglamentación que para el efecto expida dicho Departamento". (Subrayado fuera de texto).

Ahora, en relación con los rendimientos financieros que podrían derivarse de los recursos entregados en administración, el artículo 7° del citado decreto, señala: "**RENDIMIENTOS FINANCIEROS GENERADOS CON RECURSOS DEL FONDO NACIONAL DE REGALÍAS Y SALDOS NO EJECUTADOS**. De conformidad con lo previsto en el Estatuto Orgánico de Presupuesto, los rendimientos financieros obtenidos por la inversión o manejo de recursos del Fondo Nacional de Regalías, deberán ser consignados en el mes siguiente de su recaudo por la entidad beneficiaria y/o ejecutora, en las cuentas de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De no ser consignados los rendimientos financieros se comunicará este hecho a los órganos de control competentes y a la Fiscalía General de la Nación.

Una vez girados los recursos y la entidad beneficiaria y/o ejecutora omite reintegrar los rendimientos financieros en el plazo establecido en el inciso anterior, así como los saldos no ejecutados dentro de los dos meses siguientes a la finalización del proyecto, los proyectos presentados por la misma entidad no serán elegibles para la priorización o financiación hasta que sean reintegrados, sin perjuicio de las demás consecuencias que por tal omisión estén previstas en las normas vigentes. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto al descuento del cuatro (4) por ciento correspondiente al financiamiento de la interventoría del proyecto, los artículos 13 y 23 del mencionado decreto, establecen:

"13. GASTOS DE INTERVENTORÍA Y OPERACIÓN DE PROYECTOS. Las entidades territoriales deberán garantizar la contratación o ejecución y financiación de la interventoría técnica y la financiación integral del proyecto, incluida su operación, de conformidad con lo previsto en el artículo 17 del Estatuto Orgánico de Presupuesto y las disposiciones legales aplicables, independientemente de las fuentes de financiación.

(...)

Literal e, artículo 23. El Departamento Nacional de Planeación, con el fin de vigilar la utilización de los recursos provenientes de las asignaciones del Fondo Nacional de Regalías, podrá disponer la contratación de Interventorías Administrativas y Financieras con cargo a las asignaciones del Fondo, destinando para el efecto y para sufragar los costos asociados a dicha función, hasta un cuatro por ciento (4%) de esas asignaciones. Con tal propósito, el Departamento Nacional de Planeación podrá ordenar el descuento de estos recursos a cada uno de los proyectos afectados. Estos porcentajes sólo se aplicarán, para los recursos no reembolsables que el Consejo Asesor de Regalías asigne a las entidades beneficiarias". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 3° del Acuerdo 059 de 2009, del Consejo Asesor de Regalías por el cual se aprueban los proyectos para ser financiados con recursos del FNR y se designa su ejecutor, señala:

"Ordenar el descuento del cuatro por ciento (4%) sobre los valores asignados, con destino a la interventoría administrativa y financiera, el cual permanecerá en el portafolio del Fondo Nacional de Regalías hasta tanto se ordene su giro".

Para efectos de los registros contables, 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)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como: *"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 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"*.

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".

9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, como: *"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".*

2. Registro contable del contrato interadministrativo para la construcción de obras de saneamiento como parte de la ampliación de la infraestructura del sistema de alcantarillado sanitario.

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la fotocopia del contrato interadministrativo suministrado por la entidad.

El Contrato interadministrativo No. 0223 celebrado entre el Municipio de El Colegio y la Empresa de Servicio Públicos de Acueducto y Saneamiento Básico de El Colegio, en la Cláusula Primera - Objeto, establece: *"EL CONTRATISTA se obliga para con el Municipio a ejecutar por la modalidad de precios unitarios fijos no sujetos a reajuste y en los términos que señala este contrato, las obra (sic) de "CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE SANEAMIENTO COMO PARTE DE LA AMPLIACIÓN DE LA*

INFRAESTRUCTURA DEL SISTEMA DE ALCANTARILLADO SANITARIO DEL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO DE EL COLEGIO”, según cuadro anexo de cantidades de obra y presupuesto y de acuerdo con los estudios previos, invitación del Municipio y aceptación de la invitación del contratista”.

El citado contrato en la Cláusula Segunda, en lo referente a su Valor, Forma, Requisitos y Lugar de Pago, señala que *"(...) el Municipio pagará al contratista en el Municipio de El Colegio, así: Un anticipo correspondiente al 40% del contrato, una vez aprobada la póliza y suscrito el acta de anticipo; un segundo desembolso del 40% una vez se demuestre un avance mínimo del 40% del valor total de la obra, según certificación del interventor y el tercero y último desembolso, correspondiente al 20%, para la liquidación del contrato, previo recibo de la obra y aprobación de la póliza de estabilidad”.*

Así mismo, el Parágrafo Segundo de la precitada cláusula señala que *"Las obras adicionales y las no previstas que modifiquen el valor total del contrato original, antes de llevarlas a cabo, deberán tener previo concepto técnico y financiero favorable del interventor de la obra y certificado de disponibilidad presupuestal”.*

Subsecuentemente el Parágrafo Cuarto indica que *"Las actas parciales de obra, tendrán carácter provisional en lo que se refieren a la calidad de la obra y a las cantidades de la misma. El Interventor podrá, en el acta de liquidación final, hacer correcciones o modificaciones a las actas aprobadas por él, y deberá indicar el valor correspondiente a la parte o partes de los trabajos que no se hayan ejecutado a su entera satisfacción, a efecto de que el Municipio se abstenga de pagarlos a **EL CONTRATISTA** hasta tanto no se dé su visto bueno. Ningún certificado, no sea el certificado de recibo definitivo de la totalidad de las obras, podrá considerarse constitutivo de aprobación de algún trabajo u obra”.*

Por su parte, la Cláusula Quinta del Contrato, en relación con las obligaciones de las partes, dispone: **1) OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA:** *En cumplimiento del objeto del contrato el contratista se obliga: 1) Adelantar los trabajos de acuerdo con el programa trazado y entregar la obra acabada y terminada dentro del plazo pactado. 2) Adquirir a su costa los materiales y herramientas necesarias para el desarrollo de la obra, debiendo ser éstos de primera calidad y en las cantidades exigidas en las especificaciones técnicas y en sus observaciones. (...). 4) Contratar bajo su única responsabilidad el personal suficiente e idóneo para el desarrollo de la obra. (...). 12) Responder por la estabilidad, buen funcionamiento y ejecución de la obra conforme a las especificaciones y por la buena calidad de los materiales empleados, tal como lo dispone el código civil; en consecuencia las fallas que se presenten, bien sea por la mala construcción, defectos de los materiales o por especificaciones inferiores a las pactadas, serán subsanadas por este, iniciando las reparaciones correspondientes dentro del término de ocho (8) días calendario, contados a partir de la notificación hecha por el Municipio. Si no lo hiciere, el Municipio las efectuará y le formulará el cobro correspondiente para su pago, aceptando este desde ahora la liquidación efectuada para ello. (...). 13) Asumir bajo su exclusiva responsabilidad, el cuidado de las obras, desde el inicio de las mismas hasta la entrega final. En caso de que se produzca daño, pérdida o desperfecto de las obras o de alguna parte de ellas, **EL CONTRATISTA** deberá repararlas y reponerlas a su costo, de manera que a la entrega definitiva, estas deben estar en buenas condiciones, de acuerdo a las instrucciones y el visto bueno del Interventor. (...).” (Subrayado fuera de texto)*

También, la Cláusula Novena sobre la entrega y recibo de las obras, en el citado contrato señala: *"A más tardar el último día del plazo de ejecución estipulado en la cláusula tercera de este contrato, **EL CONTRATISTA** deberá tener debidamente terminadas y aprobadas a satisfacción del*

interventor, la totalidad de las obras contratadas, completamente listas para darlas al servicio, limpias de escombros, materiales sobrantes, formaleas, etc."

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)

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, 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 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"*.

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, como: *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.

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".* (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: *"1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes. 2- La legalización de avances. 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos".* Y se acredita con: *1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad contable pública.*

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción."

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Tratamiento contable de los recursos del Fondo Nacional de Regalías-FNR para el plan Maestro de Alcantarillado.

Amparado en la ley de regalías que establece que los recursos del Fondo Nacional de Regalías son de propiedad exclusiva de las entidades territoriales y serán destinados a la financiación de proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales, se determina el registro contable a realizar por el Municipio y el Ejecutor del proyecto.

Con el giro de los recursos por parte del Fondo Nacional de Regalías-FNR, EMPUCOL ESP registra un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con independencia de que los desembolsos se realicen por tramos o etapas dado que se trata de recursos que pertenecen a la entidad territorial y que son entregados a la Empresa como ejecutor del proyecto de inversión.

El Municipio por su parte efectúa la causación del ingreso previamente con un débito en la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Al momento del giro, reconoce el valor neto girado debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La diferencia perteneciente al descuento del 4% con destino a la inventoría, se considera como costos y/o gastos del proyecto de conformidad con el decreto 416 de 2007, y lo debe reconocer el

Municipio, una vez se tenga conocimiento del giro al contratista o los contratistas, con un débito en la subcuenta 521166-Interventorias, auditorías y evaluaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito a la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Así mismo, a EMPUCOL ESP como entidad ejecutora, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total de los recursos recibidos del proyecto de inversión, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda 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 EL CONTRARIO (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Los anticipos entregados a los contratistas en la ejecución del proyecto se reconocen como un menor valor de los recursos recibidos en administración, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En notas a los estados contables debe revelar la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento de la ejecución del objeto del contrato. Asimismo, debe informar al municipio para que éste legalice los avances y anticipos entregados y registre las obras parciales y totales recibidas en sus activos, por ser de su propiedad.

Así las cosas, corresponde al municipio reconocer contablemente el activo y en caso de que decida transferirlo o entregarlo para su uso permanente sin contraprestación a la Empresa, deberá seguirse el tratamiento contable descrito en los numerales 24 y 25, respectivamente, del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, y revelar en Notas a los Estados Contables la información adicional que se considere necesaria sobre este hecho.

Los rendimientos financieros que generen los recursos recibidos para la ejecución del proyecto que deben ser consignados en las cuentas corrientes de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se reconocen en EMPUCOL mediante un débito a la subcuenta correspondiente, 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.

2. Registro contable del contrato interadministrativo para la construcción de obras de saneamiento como parte de la ampliación de la infraestructura del sistema de alcantarillado sanitario.

Con base en el contrato interadministrativo estudiado, la Empresa de Servicios Públicos de Acueducto y Saneamiento Básico de El Colegio actúa como contratista con la obligación de ejecutar las actividades y entregar las obras definidas en las estipulaciones contractuales. Por su parte, el Municipio, quien actúa como contratante, tiene como obligaciones principales aportar los recursos para la realización del objeto contractual y exigir del mismo la ejecución idónea y oportuna del objeto contratado.

En este orden de ideas, los recursos entregados por el Municipio se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Empresa de Servicios Públicos debe registrar los recursos recibidos del municipio, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS. Con la utilización de los recursos en la ejecución de las obras, debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En notas a los estados contables debe revelar la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento de la ejecución del objeto del contrato.

El Municipio con la certificación del Interventor relacionada con el avance de las obras, debita las subcuentas que correspondan de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y acredita la respectiva subcuenta de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Así mismo, la Empresa debe reconocer como ingreso la utilidad derivada de la ejecución del contrato mediante un débito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y un crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Una vez terminadas la totalidad de las obras contratadas y recibidas a satisfacción por parte del Interventor, el Municipio debe reconocer el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. En caso de que el Municipio decida transferir el bien o entregarlo para su uso permanente sin contraprestación a la Empresa, el tratamiento contable corresponde al mismo descrito en el párrafo 6° del numeral 1 de las conclusiones.

CONCEPTO 20111-150390 del 31-01-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en Administración
		1.2	8355 Ejecución de Proyectos de inversión
		1.3	9915 Acreedores de control
	Subtema		Reconocimiento por parte de Cormagdalena, de los recursos que recibe para administrar de los Convenios interadministrativos de cooperación celebrado con la Gobernación del Tolima y con la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional- Fondo de Inversión para la Paz- Acción Social-FIP

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Cormagdalena de la entrega de recursos según el Convenio de cooperación suscrito con el Departamento de Cundinamarca y la Federación Nacional de Navieros

3	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL-PGCP
	Tema	1.1 2.1	2905 Recaudos a favor de terceros Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	Subtema		Reconocimiento por parte de Cormagdalena de los rendimientos financieros que deben ser reintegrados al Fondo Nacional de Regalías

Doctora
LILIANA ISABEL IBÁÑEZ FLÓREZ
Coordinador de Contabilidad
Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena, CORMAGDALENA
Barrancabermeja-Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20111-150390, 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 las subcuentas 147090-Otros deudores y 411090-Otros ingresos no tributarios, registran los aportes de los convenios interadministrativos con distintas entidades públicas para desarrollar obras en diferentes sectores de la cuenca del Río Magdalena. También señala que la Corporación recibe ingresos del Fondo Nacional de Regalías, los cuales se contabilizan en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuyos rendimientos financieros generados en las cuentas que manejan estos recursos deben ser reintegrados al Fondo, y que los rendimientos financieros se contabilizan en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros. Así mismo, informa que en las subcuentas 919090-Otras responsabilidades contingentes y 990590-Otras responsabilidades contingentes, se revelan todas las obligaciones sobre contratos, convenios u órdenes de servicio.

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la copia de los Convenios interadministrativos de cooperación suministrados por la entidad.

- **Convenios mediante los cuales se reciben recursos de terceros.**

El Convenio interadministrativo de cooperación celebrado entre el Gobierno Departamental del Tolima y la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena, en la Cláusula Primera, establece: "**OBJETO DEL CONTRATO: CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS CON CORMAGDALENA PARA LLEVAR A CABO LA CONTRATACIÓN DE LAS OBRAS COMPLEMENTARIAS DE LOS MALECONES TURÍSTICOS DEL MUNICIPIO DE SUÁREZ Y EL DE AMBALEMA EN EL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA, DENTRO DEL PROYECTO "CONSTRUCCIÓN DE ACCESO Y AMOBLAMIENTO BÁSICO EN LOS ATRACTIVOS TURÍSTICOS DEL TOLIMA"**"(Subrayado fuera de texto)

El citado convenio en la Cláusula Segunda señala: "**OBLIGACIONES DE CORMAGDALENA: (...)** 3. CORMAGDALENA deberá abrir una cuenta bancaria a nombre del mismo y del Departamento del Tolima para el manejo exclusivo de los recursos, remitiendo al supervisor copia de constancia de apertura donde conste el número de la cuenta. 4. Devolver al Departamento los dineros no ejecutados de su aporte y los correspondientes rendimientos financieros". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Cláusula Sexta del Convenio interadministrativo de cooperación, en relación con la forma de desembolso, indica: "**PARÁGRAFO TERCERO: SI CORMAGDALENA** no cumple con las obligaciones, debe restituir al DEPARTAMENTO el valor del aporte desembolsado al igual que los rendimientos financieros que estos hayan generado". (Subrayado fuera de texto).

En relación con el Convenio interadministrativo de cooperación, No. 014 de 2010 celebrado entre la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la Paz - Acción Social - FIP y la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena "CORMAGDALENA", en las consideraciones se establece: "**7)** Que ACCIÓN SOCIAL - FIP, a través de su Área de Infraestructura, es el encargado de intervenir con proyectos integrales de infraestructura en los sectores de energía, saneamiento básico, social comunitario, transporte y vías, recreación, cultura y deporte; en municipios que por su población y por haberse visto afectados por la violencia y/o la pobreza y/o la presencia de cultivos ilícitos y/o han sido focalizados en virtud del desarrollo de las políticas de Seguridad Democrática y Recuperación Económica y Social de Plan Nacional de Desarrollo".

La Cláusula Primera del citado Convenio, en relación con el objeto, establece: "*El objeto del presente convenio interadministrativo de cooperación, entre Acción Social – FIP y CORMAGDALENA, para unir esfuerzos y contribuir con la ejecución del proyecto de "AJUSTE A DISEÑOS Y CONSTRUCCIÓN DE OBRAS PARA LA PROTECCIÓN DE CONTROL DE INUNDACIONES EN EL MUNICIPIO DE ALTOS DEL ROSARIO, DEPARTAMENTO BOLIVAR".* (Subrayado fuera de texto).

La Cláusula Sexta del Convenio interadministrativo de cooperación, en lo relacionado con el manejo de los recursos, indica: "**1.** CORMAGDALENA mantendrá los recursos de manera separada e independiente de cualquiera 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 CORMAGDALENA en la forma acordada en el presente convenio". (Subrayado fuera de texto).

La Cláusula Séptima establece que "(...) Los recursos girados por ACCIÓN SOCIAL – FIP que no están amparando compromisos u obligaciones y que correspondan a apropiaciones presupuestales de vigencias anteriores, deberán ser reintegrados por CORMAGDALENA".

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en relación con los ingresos, indica que estos "(...) 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).

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

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como: *"el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.*

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

Asimismo, la dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: *"El valor de los recursos recibidos",* y se debita con: *"1. El valor de los recursos reintegrados. 2. Valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado".*

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".

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, como: *"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".

- **Convenio mediante el cual se entregan recursos a un tercero.**

El Convenio de cooperación entre la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena "CORMAGDALENA", el Departamento de Cundinamarca y la Federación Nacional de Navieros "FEDENAVI", en la Cláusula Primera establece: ***"OBJETO DEL CONVENIO: El objeto de este convenio es aunar esfuerzos para elaborar los diseños básicos de las obras de encauzamiento en el tramo del Río Magdalena comprendido entre Puerto Salgar – Puerto Berrio y elaborar los documentos precontractuales para el diseño y construcción de las obras. En cumplimiento del objeto del contrato, FEDENAVI deberá acometer todas las gestiones y actividades necesarias para proveer a CORMAGDALENA y al DEPARTAMENTO de los estudios, memorias escritas y electrónicas contentivas de los diseños y documentos precontractuales de las obras de encauzamiento referidos en esta cláusula".*** (Subrayado fuera de texto)

El citado convenio en el Parágrafo 1 de la Cláusula Segunda señala que "(...) **FEDENAVI** abrirá una cuenta bancaria específica para el manejo de los recursos del convenio".

Subsecuentemente, el Parágrafo 2, reza: "(...) a) **CORMAGDALENA** aportará al convenio la suma de DOSCIENTOS SETENTA MILLONES DE PESOS M.L. (\$270.000.000), en la siguiente forma: Un anticipo del 50% al momento del perfeccionamiento del convenio, los que seguirán siendo de propiedad de **CORMAGDALENA**, desembolsos mensuales del 25% hasta completar el 75% del valor de su aporte, y el saldo final del 25% contra entrega a satisfacción de los estudios objeto de este convenio a **CORMAGDALENA y al DEPARTAMENTO".**

La Cláusula Tercera del Convenio de cooperación, establece: ***"ESTRUCTURA OPERATIVA DEL CONVENIO.- El convenio contará con un COMITÉ TÉCNICO, (...)"***.

También, el precitado convenio en la Cláusula Cuarta, indica entre otras funciones del Comité Técnico **"a) Formular, concertar y aprobar el plan de acción para el convenio y asignar los recursos necesarios para su desarrollo"**. (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, la Cláusula Quinta, en lo relacionado con los compromisos de las partes, señala: **"COMPROMISOS ESPECÍFICOS DE CORMAGDALENA:** Cormagdalena se compromete a: 1) Desembolsar los recursos en la forma especificada en la CLÁUSULA TERCERA; 2) Suministrar a FEDENAVI oportunamente toda la información que se requiera para el desarrollo del objeto de este convenio, 3) Participar activamente en la proposición de soluciones de diseño que a juicio del comité técnico deban estudiarse a nivel institucional".

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)

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: "1- El valor de los recursos entregados. 2- El valor de los ingresos obtenidos". Y se acredita con: "1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados. 3- El valor de los activos adquiridos".

- **Creación de código contable.**

Con respecto a los rendimientos financieros generados en las cuentas que manejan estos recursos deben ser reintegrados al Fondo Nacional de Regalías y que se encuentran contabilizados en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, cuyo valor supera el 5% del total de la cuanta, y que por lo tanto solicita que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente para estos casos, el inciso 2 del numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas "Otros". (...)"*.

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que *"Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los dineros recibidos de los convenios interadministrativos de cooperación corresponden a recursos entregados para administrar, toda vez que implica responsabilidad en el cumplimiento del objeto de los mismos, y que da origen a la

suscripción de contratos al momento de adelantar los procesos de selección para ejecutar las obras y que deberá devolver al Departamento del Tolima y Acción Social –FIP, los dineros no ejecutados de sus aportes y los correspondientes rendimientos financieros. En consecuencia, no constituyen un ingreso para Cormagdalena.

- **Convenios mediante los cuales se reciben recursos de terceros.**

No es pertinente la creación de la subcuenta para reconocer los ingresos registrados en las subcuentas 147090-Otros deudores y 411090-Otros ingresos no tributarios, de las cuentas 1470-OTROS DEUDORES y 4110-NO TRIBUTARIOS, respectivamente, por los aportes derivados de los convenios interadministrativos de cooperación con el Gobierno Departamental del Tolima y la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional – Fondo de Inversión para la Paz - Acción Social – FIP, que superan el 5% del total de la cuenta, toda vez que corresponden a recursos recibidos en administración, y que en consecuencia, se reconocen debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, a CORMAGDALENA como entidad administradora, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total de los recursos recibidos del proyecto de inversión, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda la vida de los convenios, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución. 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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.

- **Convenio mediante el cual se entregan recursos a un tercero.**

El valor de los aportes girados por la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena "CORMAGDALENA" a FEDENAVI para la ejecución del convenio de cooperación, correspondan a recursos entregados en administración y se reconocen con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- **Creación de código contable.**

No es factible crear una subcuenta en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, para registrar el recaudo de los rendimientos financieros que generen los recursos recibidos del Fondo Nacional de Regalías en la ejecución de proyecto. En consecuencia, debe habilitar códigos auxiliares para el control de estos dineros a partir del 7º dígito de la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros. Si el valor de esta subcuenta supera el 5% del total de la cuenta, debe revelar en las notas a los estados contables la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento de los mismos.

CONCEPTO 20112-151258 del 28-02-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del DANE de los recursos recibidos del Fondo Nacional de Calamidades en desarrollo del artículo 4 del decreto 4702 de 2010 para que en coordinación con otras entidades realice el registro único de damnificados de la emergencia invernal

Doctor
GUSTAVO ESPAÑA GUZMÁN
Coordinador de Contabilidad
Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-151258 en la cual nos informa que en virtud de la declaratoria de emergencia económica, social y ecológica declarada por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 4580 del 7 de diciembre de 2010, el Fondo Nacional de Calamidades creado mediante el Decreto 1547 de 1984, modificado por el Decreto Ley 919 de 1989 y el Decreto 4702 de 2010, se transfieren recursos por \$3.018.000.000 al DANE en desarrollo del artículo 4 del Decreto 4702 de 2010, recursos que serán administrados mediante un encargo fiduciario en cartera colectiva a la vista por la Sociedad Fiduciaria FIDUPREVISORA S.A.

Estos recursos están destinados para que el DANE en coordinación con las entidades y organismos que determine el Gobierno Nacional, realice el registro único de damnificados por la emergencia invernal. Es de resaltar que estos recursos de acuerdo con el artículo 4 del Decreto 4702 de 2010, no estarán sujetos a operaciones presupuestales, y que el encargo fiduciario constituido para el traslado de los recursos estará en cabeza del DANE, y que estos recursos no ingresan al presupuesto de la entidad. Por lo anterior solicita que se le indique el tratamiento contable para este tipo de encargo fiduciario.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 14 del Decreto 4830 de 2010, en lo relacionado con la transferencia de recursos del Fondo Nacional de Calamidades a entidades públicas nacionales o territoriales y privadas para su administración, señala: *"El Fondo Nacional de Calamidades podrá transferir recursos a entidades públicas del orden nacional o territorial y entidades privadas para ser administrados por éstas, sin que para ello se requiera operación presupuestal alguna por parte de la entidad receptora. En el documento que ordene la transferencia se indicará de manera expresa la destinación de los recursos, los cuales se girarán a cuentas abiertas especialmente para la atención de la emergencia invernal."*

(...)

La administración de dichos recursos será responsabilidad del jefe de la respectiva entidad a la cual se le efectuó la transferencia".

Por su parte, las cláusulas 1, 4, 5 y 6 del Convenio Interadministrativo No. 1005-09-002-2011 celebrado entre el Fondo Nacional de Calamidades-Subcuenta Colombia Humanitaria-FIDUPREVISORA S.A. y Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE- establecen:

"PRIMERA. OBJETO. *Las partes se comprometen a aunar esfuerzos para adelantar las actividades necesarias para identificar la población de damnificados de la emergencia invernal en todo el país y demás actividades tendientes a este objetivo. En virtud del presente convenio el FONDO, se compromete a transferir recursos al DANE con destino al plan de acción presentado por el DANE a la Junta Directiva del Fondo Nacional de Calamidades, (...) que permita realizar el Registro Único de Damnificados (...)*

(...)

CUARTA MONTO DE LOS RECURSOS QUE SE ENTREGAN POR PARTE DEL FONDO PARA ADMINISTRACIÓN Y EJECUCIÓN: *Los recursos que se entregan a la ENTIDAD, por conducto de este convenio para la realización del Registro Único de Damnificados, ascienden a la suma de (...) (\$3.018.069.478). PARÁGRAFO: El DANE deberá hacer rendición de cuentas sobre la planeación y ejecución de estos recursos, todo de conformidad con los lineamientos establecidos mas adelante.*

QUINTA. TRANSFERENCIA DE RECURSOS SIN INCORPORACIÓN AL PRESUPUESTO DEL DANE: *"Los recursos se trasladarán por parte de Fiduciaria La Previsora S.A. al DANE de conformidad con las instrucciones que imparta el Gerente del FONDO, siempre y cuando existan recursos en la subcuenta Colombia Humanitaria del FONDO, a un encargo fiduciario a nombre del DANE.*

Este encargo fiduciario, que solo recibirá recursos del FONDO, es una cartera colectiva a la vista de Fiduciaria La Previsora S.A. y su administración quedará a cargo del ordenador del gasto del DANE.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: *Los contratos o convenios a suscribir con ocasión de la ejecución de los recursos transferidos por el presente convenio, estará en cabeza del Director del DANE o quién delegue, previo cumplimiento de los requisitos legales.*

PARÁGRAFO TERCERO: *Los rendimientos netos que generen los recursos girados al encargo fiduciario que se abra en las Carteras Colectivas, deberán ser reintegrados mensualmente al FONDO(...)*

PARÁGRAFO CUARTO: *Los recursos girados en virtud de la anterior disposición, no requieren operación presupuestal.*

(...)

SEXTA: REINTREGO DE RECURSOS. *En caso tal que no se llegaren a ejecutar la totalidad de los recursos transferidos en razón de este convenio, el excedente deberá reintegrarse de manera inmediata al FONDO; (...)" (Subrayado fuera de texto)*

En lo referente a la normatividad contable, los párrafos 119, 223 y 224 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública 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.

(...)

9.1.2.3 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 Contabilidad Pública 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, (...) la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- Recursos recibidos en administración (...)".

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".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos recibidos por el DANE, en virtud del convenio celebrado con el Fondo Nacional de Calamidades administrado por FIDUPREVISORA para realizar el Registro Único de Damnificados, corresponden a recursos recibidos en administración, dado que el DANE debe rendir cuenta al Fondo de Calamidades sobre la ejecución de los recursos y en caso de no ejecutar la totalidad de los mismos debe reintegrarlos al Fondo. Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos los entrega el Fondo Nacional de Calamidades a través de un encargo fiduciario constituido a nombre del DANE, en el momento en que los recursos sean consignados en dicho encargo, el DANE debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1424-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En el momento en que la fiduciaria encargada de administrar el encargo fiduciario, informe que ha efectuado los pagos ordenados por el DANE con cargo a los recursos del encargo, el DANE debe proceder a disminuir 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 en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1424-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el anterior registro no tiene efecto presupuestal y que el DANE debe efectuar sus operaciones en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, deberá consultar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de dicho sistema, para que éste le indique como incorporar la información en el mismo.

CONCEPTO 20112-151728 del 15-03-11	
Concepto reiterado con el expediente 20114-153235 del 29-04-11	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Promotora de Vivienda de Risaralda (E.I.C.E) de los recursos que recibe para administrar del Departamento de Risaralda mediante un concevio administrativo para financiar proyectos de vivienda saludables

Doctor
DORIS CARMENZA RAMÍREZ CALVO
Contadora
Promotora de Vivienda de Risaralda (E.I.C.E)
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20112-151728, en el cual consulta acerca de la contabilización de un convenio entre el Departamento de Risaralda y la Promotora de Vivienda de Risaralda por valor de \$26.000.000.000, el cual, para su ejecución cuenta con vigencias futuras del Departamento.

También informa la entidad que "(...) tuvo que realizar unos ajustes a diciembre 31 de 2010 y se realizará un segundo envío de la información contable pública donde se contabilizaron en cuentas de orden deudoras las vigencias futuras".

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la copia del convenio interadministrativo suministrado por la entidad.

El Convenio interadministrativo No. 126 celebrado entre el Departamento de Risaralda y la Promotora de Vivienda de Risaralda, en las consideraciones establece: "**1.** Que la Empresa Promotora de Vivienda de Risaralda (E.I.C.E) fue creada mediante la ordenanza No. 025 del 08 de noviembre de 2005, para encargarse de manera específica de los asuntos determinados por la Ley 388 de 1997 especialmente en lo relacionado con vivienda de interés social, desarrollo urbano y urbanismo en los municipios del departamento, legalización y titulación de tierras, promoción y ejecución de proyectos de construcción de vivienda nueva, gestión, promoción y ejecución de proyectos de mejoramiento de vivienda y administración de bienes fiscales y ejidales. (...). **3.** Que los mencionados estatutos establecen que para el cumplimiento del objeto social, la promotora, sin menoscabar la propiedad de sus activos, podrá desarrollar todo tipo de contratos, asociarse o formar consorcio con otras personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, con el fin de lograr la integridad de los proyectos y la mayor eficiencia de la inversión de los recursos. (...). **5.** Que mediante la Ordenanza No. 003 del 18 de febrero de 2009, la Asamblea Departamental autorizó al señor gobernador para comprometer presupuesto de vigencias futuras ordinarias con el objeto de financiar proyectos de vivienda, que incluyan mejoramientos y construcciones y/o intervención de viviendas nuevas en los 14 municipios del departamento, (...). **6.** Que es indispensable que la Gobernación Departamental, realice la transferencia de los recursos correspondientes a las vigencias futuras ordinarias aprobadas por la Asamblea Departamental, para el cumplimiento por parte de la Promotora de las políticas de vivienda y de las metas establecidas en el Plan de Desarrollo del Departamento de Risaralda en materia de vivienda, (...)"

La Cláusula Primera del citado Convenio, en relación con el objeto, establece: "Transferir los recursos concernientes a lo dispuesto en la Ordenanza No. 003 del 18 de febrero de 2009, con el fin de financiar proyectos de vivienda saludables, bajo la modalidad de vivienda nueva o mejoramiento de vivienda en los catorce (14) municipios del Departamento de Risaralda".

La Cláusula Tercera, en lo relacionado con las obligaciones de las partes, señala: "**1) DEL DEPARTAMENTO:** a) Realizar la transferencia de los recursos dentro de los primeros quince (15) días del mes previo informe presentado por LA PROMOTORA, y a entera satisfacción del interventor designado por el Departamento. b) Ejercer a través de personal idóneo la interventoría del presente convenio. **2) DE LA PROMOTORA:** a). Ejecutar los recursos transferidos única y exclusivamente dentro de lo establecido en el objeto y alcance del mismo detallados anteriormente. b) Presentar los informes de avance y ejecución trimestral dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente al vencimiento del trimestre". (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 63 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, 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).

De otra parte, 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"*.

Ahora, en cuanto a la revelación contable de las vigencia futuras, el Plan General de Contabilidad Pública al referirse a las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, específicamente, el párrafo 333 establece: *"Las vigencias futuras corresponden a las autorizaciones para comprometer apropiaciones de vigencias fiscales posteriores a la vigencia en que fueron aprobadas por el órgano competente, de acuerdo con la normatividad vigente. Se revelan teniendo en cuenta las etapas de aprobación e incorporadas en la vigencia"*. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que la transferencia de recursos provenientes del convenio interadministrativo celebrado con el Departamento de Risaralda deben reconocerse como pasivos, toda vez que corresponden a dineros entregados para administrar, debiéndose destinarse única y exclusivamente para los fines establecidos en el objeto y alcance del citado convenio, y entregar los respectivos informes trimestrales de avance y ejecución.

Así las cosas, los recursos recibidos del Departamento se registran 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.

Los pagos realizados en la ejecución del convenio se reconocen como un menor valor de los recursos recibidos en administración, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Asimismo, debe informar al departamento para que éste reconozca la ejecución de los recursos entregados.

Ahora bien, 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 financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, que no esté contenida en el cuerpo de dichos estados, informes y reportes contables.

El concepto presupuestal de vigencias futuras está relacionado con el presupuesto de gastos. Por lo tanto, la autorización otorgada por la Asamblea Departamental al Gobernador para comprometer los presupuestos de años futuros a través de vigencias futuras ordinarias, las debe revelar el Departamento de Risaralda y no la Promotora de Vivienda de Risaralda.

CONCEPTO 20113-152699 del 13-04-11			
En el mismo sentido consultó			
E.S.E. Hospital de negativa mediante expediente 20119-157387 del 27-09-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración

	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la E.S.E Hospital Centro Oriente del convenio interadministrativo celebrado con el Fondo Financiero Distrital de Salud-FFDS para el mejoramiento en la prestación de servicios de salud y el establecimiento de estrategias de fortalecimiento de la gestión en la ESE.

Doctores
RUBIELA MONSALVE OSPINA
Subgerente Administrativo y Financiero
DANILO GARZÓN BELLO
Contador
E.S.E. HOSPITAL CENTRO ORIENTE
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20113-152669 en la cual consultan sobre el tratamiento contable que debe darse a los recursos recibidos del Fondo Financiero Distrital de Salud-FFDS, a través de la celebración de un Convenio Interadministrativo de desempeño.

Al respecto me permito manifestarles lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos, a las cláusulas del Convenio Interadministrativo 1570-2010 celebrado entre el Fondo Financiero Distrital de Salud y la E.S.E Hospital Centro Oriente, las cuales de forma específica establecen:

"PRIMERA.- OBJETO: El objeto del Convenio consiste en: Apoyo para el mejoramiento de las acciones de la prestación de los servicios de salud y para establecer estrategias encaminadas al fortalecimiento de la gestión de la Empresa Social del Estado de CENTRO ORIENTE adscrita a la Secretaría Distrital de Salud.(...)

TERCERA.- OBLIGACIONES DEL FONDO: 1. El FFDS aportará la suma de MIL SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$1.700.000.000) M\CTE. 2. Brindar asesoría y asistencia técnica en virtud del objeto del convenio. 3. Realizar el seguimiento a la ejecución del convenio. 4. Las demás establecidas por la ley y en el presente convenio o que se deduzcan de la naturaleza del mismo.

CUARTA.- VALOR: El valor total del Convenio es por la suma de MIL SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$1.700.000.000) M\CTE. PARÁGRAFO: El Convenio podrá ser adicionado en valor y en tiempo conforme lo dispuesto en la normatividad vigente.

QUINTA.- GIRO DE LOS RECURSOS: El valor del presente Convenio se girará a la ESE por parte de EL FONDO de la siguiente manera: Cien Por ciento (100%) del valor total del Convenio, al perfeccionamiento y de la existencia del registro presupuestal correspondiente, una vez los recursos se encuentren disponibles en PAC. PARÁGRAFO: La ESE CENTRO ORIENTE se compromete a

informar al supervisor del convenio la ejecución, concepto y giro de recursos. Así mismo a reintegrar el valor no ejecutado si lo hubiere, a la finalización del plazo de ejecución del Convenio.

SEXTA.- PLAZO DE EJECUCIÓN DEL CONVENIO: El Convenio tendrá un plazo de ejecución de Seis (06) meses, contados a partir de la fecha de perfeccionamiento del mismo.

SÉPTIMA.- MONITOREO, SEGUIMIENTO Y SUPERVISIÓN: Los procesos de supervisión, monitoreo y seguimiento del desarrollo, ejecución y liquidación del Convenio estarán a cargo de EL FONDO a través del Profesional Especializado, Código 222, Grado 30 de Análisis y Políticas de Servicios de Salud de la Dirección de Desarrollo de Servicios de Salud de la Secretaría Distrital de Salud.

OCTAVA.- CESIÓN: LA ESE, no podrá ceder el presente Convenio a persona natural o jurídica alguna, nacional o extranjera, salvo autorización expresa de EL FONDO.

DÉCIMA.--- SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO: 1) MULTAS: En caso de incumplimiento en la ejecución LA ESE pagará a EL FONDO multa equivalente al cero punto uno (0.1 %) por ciento, del valor total del Convenio por cada obligación incumplida parcial o totalmente, sin que supere el uno por (1%) por ciento del valor total de éste. Cuando persista el incumplimiento se aplicará la cláusula penal pecuniaria conforme al numeral siguiente. 2) PENAL PECUNIARIA: LA ESE se obliga a pagar a EL FONDO una suma equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del convenio, título de indemnización, por los posibles perjuicios que pueda ocasionar en caso de incumplimiento de las obligaciones contractuales, conforme al numeral anterior. PARÁGRAFO PRIMERO: Para la aplicación de multas, se tendrá en cuenta los informes presentados por quien ejerza la labor de interventoría del Convenio, garantizando a LA ESE el debido proceso. PARÁGRAFO SEGUNDO: LA ESE autoriza a EL FONDO a descontar de las cuentas que por cualquier concepto EL FONDO le adeude, las sumas que por sanciones de incumplimiento le sean impuestas; si éste no fuere posible, se cobrará por jurisdicción coactiva. El pago o la deducción de dichas sanciones no exoneran a LA ESE de su obligación de ejecutar el Convenio, ni de las demás responsabilidades y obligaciones del mismo. (...)

DÉCIMA TERCERA.- TERMINACIÓN y LIQUIDACIÓN: El Convenio se dará por terminado en los siguientes eventos: 1) Por extinción del plazo pactado para la ejecución; 2) A solicitud debidamente sustentada interpuesta por una de las partes, por lo menos, con un (1) mes de anticipación. 3) Por acuerdo bilateral. 4) Por caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobados. PARÁGRAFO: Una vez terminado el Convenio se procederá a su liquidación, por lo cual quien ejerza la labor de Monitoreo, seguimiento y evaluación, deberá presentar solicitud en tal sentido a la Dirección Jurídica y de Contratación de esta Entidad, dentro de los dos (02) meses siguientes a la fecha de terminación, anexando: 1) Estado de cuenta expedido por el Profesional Especializado de Contabilidad con fecha de expedición no superior a tres (3) meses; 2) certificado de ejecución final del convenio, y 3) informe final de ejecución. La liquidación se efectuará de común acuerdo entre las partes cuando ésta se lleve a cabo dentro de los diez (10) meses siguientes a la fecha de su terminación. Si vencido este plazo LA ESE no se presenta a la liquidación, o las partes no llegan a un acuerdo sobre el contenido de la misma, será practicada directa y unilateralmente por EL FONDO y se

adoptará por Acto Administrativo motivado, susceptible del recurso de reposición. (Subrayado fuera de texto).

En lo referente a la normatividad contable, los párrafos 119, 223 y 224 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública 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.

(...)

9.1.2.3 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 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, (...) la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- Recursos recibidos en administración (...)"

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".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

Teniendo en cuenta que la E.S.E. Hospital Centro Oriente, en virtud del convenio celebrado con el Fondo Financiero Distrital de Salud para prestar apoyo para el mejoramiento de las acciones de la prestación de los servicios de salud y para establecer estrategias encaminadas al fortalecimiento de la gestión, debe rendir cuenta sobre la ejecución de los recursos que recibe del

mencionado Fondo y en caso de no ejecutar la totalidad de los mismos debe reintegrarlos, el reconocimiento contable corresponde a 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.

En el momento en que la E.S.E. Hospital Centro Oriente, en su calidad de administrador de realice e informe sobre la ejecución de los recursos al FFDS, debe proceder a disminuir su saldo 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 correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO 20113-152119 del 14-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Corporación Autónoma Regional del Tolima-CORTOLIMA de los convenios interadministrativos y de colaboración celebrados con Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, Instituto Nacional de Vías-INVIAS, ECOPETROL S.A.

Doctora
 ELIDA JOSEFA SERRATO REYES
 Líder Equipo Auditor ante Cortolima
 Gerencia Departamental del Tolima
 Contraloría General de la República
 Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152119, en la cual solicita concepto respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos y financieros que se desprenden de la ejecución de los convenios interadministrativos No. 2082902 de 2008 y 803 de 2010, y el convenio de colaboración DHS No. 4028640 de 2010, celebrados por la Corporación Autónoma Regional del Tolima-CORTOLIMA, y si hay objeto al reconocimiento de operaciones recíprocas.

Solicita además que *"En el evento que los registros contables del año 2009 y 2010 realizados por la corporación no se ajusten a lo determinado en la respuesta dada a la consulta, que registros contables se deben efectuar para efectos de realizar la corrección"*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Convenio interadministrativo No. 2082902 celebrado entre CORTOLIMA y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE

La cláusula primera del convenio celebrado señala que: "*OBJETO: FONADE y LA CORPORACIÓN se comprometen a aunar esfuerzos para realizar la ejecución de las obligaciones ambientales contraídas por INCODER, en cumplimiento de la Resolución 2710 de 2006, proferida por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en lo concerniente a lo previsto en sus artículos Tercero, Numeral 3.2.1, Noveno y Décimo, en el marco de la ejecución del proyecto Distrito de Riego del Triángulo del Tolima. (...)*"

Establece el convenio en su cláusula segunda que: "*OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: a) realizar la formulación del Plan de Ordenamiento y Manejo de tres subcuencas: ríos Cambrin, Hereje y Sector Río Saldaña y sus asentamientos urbanos y rurales, con la participación activa de las comunidades e instituciones del área de estudio en la búsqueda del desarrollo sostenible. b) Efectuar la restauración, conservación y protección de la cobertura vegetal, aislamiento, mantenimiento y enriquecimientos vegetales en las microcuencas abastecedoras alimentadoras de la cuenca del río Saldaña aguas arriba del proyecto triángulo del Tolima, bajo la asistencia técnica que contratará CORTOLIMA para ello. c) Adelantar las actividades encaminadas a la conservación de agua y suelo en las áreas erosionadas o degradadas y áreas aptas para la regulación del recurso hídrico superficial en la cuenca mayor del Río Amoyá. d) Llevar a cabo la instalación y puesta en operación de los sistemas de tratamiento de aguas residuales para el área rural de los municipios de Coyaima, Ataco, Saldaña, Ortega y Purificación en el Departamento del Tolima; bajo la asistencia técnica y control del personal que para ello contratará la Corporación. e) Adquirir los predios para la conservación, preservación y restauración de las zonas de especial significancia ambiental de la cuenca de aguas arriba del proyecto del Triángulo del Tolima. f) Desarrollar programas de reforestación tipo protector, en áreas de nacimientos, riberas de drenajes naturales y quebradas, y áreas desprovistas de vegetación, que se localicen en el área de influencia del proyecto, medien el establecimiento de 177 hectáreas de bosque protector, con una densidad de siembra de 1100 árboles por hectárea, con especies nativas. Como también realizar por el término de tres (3) años su mantenimiento. (...)*".

El párrafo segundo de la cláusula Cuarta del convenio, relacionado con el Valor del contrato, señala que: "*El valor mencionado anteriormente no constituye remuneración por las actividades desarrolladas por LA CORPORACIÓN, ya que por la ejecución de las actividades a su cargo LA CORPORACIÓN no efectúa cobro alguno, y las sumas se recibirán con el fin de realizar pagos a terceros*". (Subrayado fuera de texto)

Convenio interadministrativo celebrado por CORTOLIMA y el Instituto Nacional de Vías-INVÍAS

La cláusula primera del convenio celebrado, señala que: "OBJETO: AUNAR ESFUERZOS PARA ADELANTAR OBRAS Y ACTIVIDADES CORRESPONDIENTES A LA INVERSIÓN AMBIENTAL PARCIAL DEL 1% PARA LOS PROYECTOS TÚNEL PILOTO DE LA LÍNEA Y OBRAS ANEXAS, Y FASE II "CRUCE DE CORDILLERA CENTRAL: TÚNELES DEL II CENTENARIO Y SEGUNDA CALZADA CALARCÁ – CAJAMARCA", EN LA JURISDICCIÓN DEL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA DE ACUERDO CON LA LICENCIA AMBIENTAL DEL PROYECTO (RESOLUCIÓN No. 0780 DE 2001)".

El Párrafo segundo de la cláusula sexta del citado convenio, relacionado con el giro de los recursos, establece que: "*Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio LA CORPORACIÓN no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos al Área de Tesorería del INSTITUTO y se procederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo*". (Subrayado fuera de texto)

La cláusula séptima del convenio interadministrativo señala como obligaciones del INSTITUTO que: *"EL INSTITUTO se obliga a: a) Girar a la CORPORACIÓN los recursos para el desarrollo del presente convenio, b) Asesorar a la CORPORACIÓN en el desarrollo y ejecución del Objeto del presente convenio, c) Aprobar el presupuesto oficial de las obra a ejecutar, d) Ejercer la supervisión del convenio a través de la Subdirección del Medio Ambiente y Gestión Social o a quien este designe. e) Apoyar a la CORPORACIÓN, en caso de que lo requiera, en la parte Técnica y Legal, previa solicitud de la misma".*

La cláusula octava señala además que: *"OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN. La CORPORACIÓN se obliga a: a) Garantizar la inversión obligatoria parcial del 1% en jurisdicción del Tolima acorde al proyecto. (...)"*.

Convenio de colaboración celebrado por CORTOLIMA y ECOPETROL S.A.

La cláusula segunda del referido convenio indica que el objeto es *"(...) aunar esfuerzos para contribuir a la realización del Décimo Congreso Juvenil Indígena en el Departamento del Tolima, durante los días 11, 12 y 13 de noviembre de 2010 en el Municipio de Melgar, Tolima (...)"*

La cláusula tercera, acerca del alcance, establece como obligaciones de CORTOLIMA, entre otras:

"-Elaboración y entrega a ECOPETROL S.A. de un informe y/o entregable final, que reúna de manera íntegra el desarrollo del Congreso, plasmándose allí, sin limitarse, las conclusiones, logros, compromisos de las partícipes y resultados obtenidos con el desarrollo del Convenio; así mismo, mediante el presente entregable, se deberá emitir por parte de CORTOLIMA, las recomendaciones y asesorías técnicas correspondientes a la administración, manejo y dirección que la EMPRESA debe implementar en las relaciones con las minorías étnicas como consecuencia de la operación industrial y comercial a su cargo (...)

-Dar crédito a ECOPETROL S.A., como entidad partícipe del convenio; adicionalmente, se promoverán espacios, oportunidades y escenarios de reunión, con el fin de generar y fortalecer el relacionamiento socio ambiental de la Empresa, con las distintas comunidades indígenas asentadas en el Departamento del Tolima".

La cláusula cuarta, acerca del valor y forma de los aportes, señala que *"a) ECOPETROL aportará un valor de setenta y ocho millones quinientos cuarenta y seis mil quinientos veinte pesos (\$ 78.546.520) m/cte., representado en dinero (...)"*

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 párrafo 202 del citado Marco Conceptual, expresa 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. (...)"* (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".

El mismo instrumento normativo, 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".*

La dinámica de la cuenta establece que esta se debita por "1- El valor de los recursos entregados", y se acredita por "2- El valor de los gastos generados", y "3- El valor de los activos adquiridos".

Señala además el Catálogo General de Cuentas 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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados.*
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.*
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados*
- 3- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable". (Subrayados fuera de texto)*

Así mismo, establece que la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, *"Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.*
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable".*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos girados a CORTOLIMA, de parte de FONADE, INVÍAS y ECOPETROL para el desarrollo de los convenios objeto de su consulta, deben reconocerse mediante 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 CORTOLIMA 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. Lo anterior, dado que son recursos que no provienen de la prestación de servicios por parte de la entidad o que sean girados por el FONADE, INVÍAS o ECOPETROL para incrementar el patrimonio de la CORPORACIÓN.

Dichos recursos provienen de convenios celebrados entre entidades públicas que persiguen objetivos comunes, y en el caso de los recursos recibidos por CORTOLIMA, estos son ejecutados a nombre de las entidades aportantes.

Por su parte, con el giro de los recursos FONADE, INVÍAS y ECOPETROL, deben reconocer 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.

A medida que se van ejecutando los recursos en desarrollo de los convenios celebrados, y con base en los informes presentados por CORTOLIMA como administrador de los recursos, FONADE, INVÍAS Y ECOPETROL deben reconocer un débito en las subcuentas y cuentas de la Clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS o 6-COSTOS, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 142402-en administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así las cosas, en la Tabla de Correlaciones publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación, se tienen relacionadas como operaciones recíprocas la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y la subcuenta 142402-en administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, constituyéndose ésta en la operación recíproca que deben reportar CORTOLIMA, y FONADE, INVÍAS y ECOPETROL, en cada caso.

En el caso de que CORTOLIMA haya incorporado en su información contable activos, gastos e ingresos que no son de su titularidad, ésta deberá reconocer un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en las subcuentas que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, y en las subcuentas y cuentas que correspondan de la Clase 1-ACTIVOS. Lo anterior, con el propósito de

que la información contable refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

CONCEPTO 20114-153105 del 09-05-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
		1.2	1470 Oros Deudores
		1.3	8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Federación Nacional de Departamentos del encargo de administrar de los recursos provenientes del Acuerdo de Inversión y Cooperación suscrito entre el Gobierno de Colombia conjuntamente con los Departamentos Colombianos y la ciudad de Bogotá , con la Compañía Philip Morris Colombia y Coltabaco

Doctora
MARIA TERESA FORERO DE SAADE
Directora Ejecutiva
Federación Nacional de Departamentos
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153105 en la cual consulta el tratamiento contable que la Federación Nacional de Departamentos debe aplicar en el reconocimiento de las transacciones relacionadas con el origen y la aplicación de los recursos recibidos por cuenta del Acuerdo de Inversión y Cooperación, suscrito entre el Gobierno de Colombia conjuntamente con los Departamentos Colombianos y la Ciudad de Bogotá, y la Compañía Philip Morris Colombia S.A. y Coltabaco S.A., así como de los bienes que se adquieran en ejecución del mismo Acuerdo.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Federación Nacional de Departamentos recibió el encargo de administrar los recursos provenientes del Acuerdo suscrito por la República de Colombia, conjuntamente con los Departamentos Colombianos y la Ciudad de Bogotá, con la Compañía Philip Morris Colombia y Coltabaco con el objeto de promover inversiones y cooperación relacionadas con el mercado tabacalero colombiano y la lucha contra los productos falsificados y de contrabando, mediante la financiación de diferentes programas

De conformidad con los términos del Acuerdo, son identificables los siguientes hechos económicos que ameritan el reconocimiento contable por la entidad contable pública que administra los recursos aportados:

- Recepción de los recursos.
- Generación de rendimientos (Cuenta de ahorros)
- Pago remuneración por administración a la Federación
- Desembolso de los recursos para ejecutar los programas
- Adquisición de equipos para ser utilizados por la DIAN

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 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 cualitativa (...)"*. (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"*.

Así mismo el Catálogo General de Cuentas describe el Grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL: *"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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos entregados a la Federación Nacional de Departamentos se realiza a título de administración para la ejecución del objeto del Acuerdo celebrado.

Por lo anterior, una vez le sean girados los recursos a la Federación ésta 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.

Considerando que los recursos recibidos generan rendimientos, la Federación debe reconocer los rendimientos financieros generados por las operaciones financieras efectuadas con los recursos aportados, como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, para lo cual registra 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.

Respecto de la remuneración de la Federación por la administración de los recursos, conforme al valor acordado, realizará periódicamente la causación del ingreso debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, además 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 (Cuenta en la cual se manejan los recursos del Acuerdo). Así mismo

registrará un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (Cuenta propia de la Federación), con crédito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES

En desarrollo de la ejecución de los recursos del Acuerdo de Inversión y Cooperación, los convenios interadministrativos celebrados con los Departamentos y Municipios deben aplicarse a los recursos recibidos los cuales se reconocen debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, tratamiento que también aplica a los desembolsos para infraestructura.

Ahora bien, respecto de los convenios para la adquisición de bienes con destino a la DIAN, se aplican según lo expresado en el punto anterior y los activos adquiridos se registran en la contabilidad de la Federación en cuentas de orden de control, mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL con crédito a la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr), las cuales serán canceladas al realizar el traslado a la entidad a la cual finalmente sean entregados.

CONCEPTO 20114-153347 del 23-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2453	Recursos recibidos en administración
		1.2	2401	Adquisición de bienes y servicios nacionales
		1.3	1615	Construcciones en curso
		1.4	1640	Edificaciones
Subtema		Reconocimiento por parte del municipio de Rovira del convenio celebrado con el Ministerio del Interior y de Justicia-Fondo Nacional para la Seguridad y Convivencia Ciudadana-FONSECON para la construcción del centro administrativo para el Municipio		

Doctor
URIEL MOYA LÓPEZ
Contador Municipal
Rovira – Tolima

ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20114-153347 mediante la cual consulta el procedimiento para el reconocimiento de las transacciones que se originan como resultado de la ejecución del convenio interadministrativo de Cooperación suscrito entre el Ministerio del Interior y de Justicia y el Municipio de Rovira.

Para explicar el tratamiento contable del convenio interadministrativo 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

CONVENIO 187 DE 2010 CELEBRADO ENTRE EL MINISTERIO DEL INTERIOR Y DE JUSTICIA- FONDO NACIONAL PARA LA SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA-FONSECON- Y EL MUNICIPIO DE ROVIRA.

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. "(...) cooperación mutua y la unión de esfuerzos entre el MINISTERIO –FONSECON y el MUNICIPIO para la ejecución del proyecto: "CONSTRUCCIÓN DEL CENTRO ADMINISTRATIVO PARA EL MUNICIPIO DE ROVIRA-TOLIMA (1ª ETAPA)", de conformidad con el proyecto presentado por el Municipio y la viabilidad aprobada por la Dirección de Infraestructura del Ministerio del Interior y de Justicia, con el propósito de propiciar la seguridad ciudadana y la preservación del orden público en el Municipio de Rovira-Tolima."

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: "1. DEL MUNICIPIO. (...) 1. Adelantar todas las gestiones administrativas, contractuales y financieras necesarias para la ejecución del proyecto (...) 2. Invertir los aportes recibidos del MINISTERIO-FONSECON única y exclusivamente en la ejecución del proyecto (...) 3. Ejecutar por su cuenta y riesgo las obligaciones previstas en este convenio. 4.-Presentar un cronograma de ejecución del convenio. 5.-Desarrollar las actividades del proyecto dentro del plazo de la ejecución de la etapa precontractual (...) 6.-Incorporar al presupuesto del MUNICIPIO la totalidad de los recursos que gire el MINISTERIO-FONSECON 7.-Para el manejo de los recursos girados por el MINISTERIO-FONSECON, el MUNICIPIO se obliga a mantener un control contable y financiero de los recursos de manera independiente (...) 8.-Prestar toda la colaboración requerida en las visitas de vigilancia y control que realice el supervisor del convenio, designado por el MINISTERIO-FONSECON(...) 11.- Reintegrar al MINISTERIO-FONSECON, a mas tardar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la ejecución del objeto del convenio, los saldos de los recursos aportados por éste que no sean comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. Así mismo, consignar a ordenes del Tesoro Nacional los recursos que le fueron transferidos y no se ejecutaron, consignación que deberá efectuarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al recibo de la comunicación por parte del MINISTERIO-FONSECON.(...) 14.-Depositar todos los recursos que constituyen el presente convenio en una cuenta especial, que abrirá para efecto en una entidad bancaria, a nombre del objeto del convenio (...)."

CLÁUSULA SEXTA-VALOR DE LOS APORTES. "El valor total del Convenio, producto de la suma de los aportes de EL MINISTERIO-FONSECON y del EL MUNICIPIO, es de SEISCIENTOS CUARANTA MILLONES TRESCIENTOS DIECIOCHO MIL NOVECIENTOS NOVENTA PESOS CON 85/100 (\$640.318.990,85) M.L. representados así: a) EL MINISTERIO-FONSECON aportará un valor de quinientos treinta y nueve millones ciento cincuenta mil cuatrocientos cuarenta y dos pesos con 25/100 (\$539.150.442,25)M.L., destinados al pago de la obra física, (...) b) EL MUNICIPIO aportará un valor de CIENTO SESENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO PESOS CON 60/100 (\$101.168.548,60) M.L. (...)

CLÁUSULA SEPTIMA.- DESEMBOLSO DE APORTES: EL MINISTERIO-FONSECON girará al MUNICIPIO los recursos de la siguiente forma: 1.- Un primer desembolso equivalente al 30% de los recursos que aportará el MINISTERIO-FONSECON, es decir, la suma de \$161.745.132,67 M.L. previa presentación del plan de inversión del anticipo y cronograma de actividades de obra. (...) 2. Un segundo desembolso, equivalente al 30% de los recursos que aportará el

MINISTERIO-FONSECON, correspondiente a la suma \$161.745.132,67 M.L., previa presentación del informe de avance de ejecución del contrato de obra en un 30% (...). 3.- Un tercer desembolso, equivalente al 30% de los recursos asignados por el MINISTERIO-FONSECON, esto es, la suma de \$161.745.132,67 M.L., una vez el MUNICIPIO presente el MINISTERIO-FONSECON el informe de avance de ejecución del contrato de obra en un 70% conforme al cronograma de actividades presentando por el MUNICIPIO, que incluya las actas parciales de obra avaladas por el interventor y el Representante legal del MUNICIPIO y certificación del supervisor del convenio acreditando el avance de ejecución de la obra. Un cuarto desembolso, equivalente al 10% restante de los recursos asignados por el MINISTERIO-FONSECON, esto es la suma de \$53.915.044,24 M.L.,”

En lo relacionado con la normatividad contable, 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 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”.* Igualmente, la cuenta 1640-EDIFICACIONES, indica que: *“Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones 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.”*

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.”*

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

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

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los registros contables originados en la realización de contratos de obra deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de contabilidad pública de Registro y Devengo o causación, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública.

Ahora bien, de acuerdo con la forma de pago establecida en el convenio interadministrativo suministrado por la entidad, el Municipio de Rovira debe reconocer el valor de los recursos recibidos del Ministerio-FONSECON, 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, teniendo en cuenta que conforme al convenio interadministrativo, el Municipio de Rovira se obliga a mantener un control contable y financiero de los recursos independientes que le transfiere el Ministerio-FONSECON.

Por lo tanto, 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.

Así mismo, a medida que se van ejecutando los recursos aportados por el Ministerio-FONSECON, el Municipio reconoce su disminución 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.

Por otra parte, los recursos propios del Municipio para la construcción de las obras se registran 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, en el momento en que el MUNICIPIO efectúe el pago al proveedor, reconoce 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 que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Al mismo tiempo, el Municipio debe reconocer la obra por la construcción del Centro Administrativo para el Municipio de Rovira-Tolima, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Una vez se termine el proyecto, la entidad debe proceder a reclasificar el activo y reconocerlo 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.

Ahora bien, si el Municipio de Rovira no ejecutara el total de los recursos recibidos por parte del Ministerio-FONSECON debe trasladar estos recursos a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional de acuerdo con lo establecido en el convenio; por lo tanto, deberá a proceder a consignar el valor correspondiente a la cuenta del Banco de la República a nombre de la Dirección del Tesoro Nacional, reconociendo 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.

CONCEPTO 20116-155013 del 26-07-11 Este concepto reitera el concepto 20098-133439 de 2009 buscar la fecha completa	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC de la administración de los recursos de propiedad de los internos de los centros de reclusión en cumplimiento del artículo 2 del Acuerdo 007 de 2008

Doctora
PATRICIA POLANCO G.
Contadora
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155013, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Solicita en su comunicación: "(...) el manejo contable de la cuenta *MATRIZ INTERNOS*, cuenta que maneja recursos del personal de internos, en cada subunidad ejecutora, es decir éstas "administran" por así decirlo, los dineros que los familiares le consignan a los internos o que ellos se han ganado, haciendo algún tipo de labor en los diferentes proyectos productivos; los internos utilizan esos dineros para:

- Compra de productos misceláneos
- Pago de telefonía
- Permisos de 72 horas
- Para el pago de fianzas
- Dineros que los internos retiran para entregarlo a sus familiares

Cuando el interno sale en libertad, se le devuelve la suma que tenga allí consignada, el manejo de esta cuenta se encuentra reglamentada en una resolución y tiene un límite de dinero para ser manejado en éstas y para ser consumido a diario. (...)"

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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 artículo 1º del Acuerdo 007 de 2008, por el cual se modifica el Acuerdo 011 de 1995, señala que: *"En cada establecimiento de reclusión habrá una cuenta bancaria denominada Matriz Internos, constituida por las cantidades de dinero que los internos tengan en su poder al ingresar al establecimiento y por las cantidades que por cualquier concepto lícito reciban durante su permanencia en el mismo."*

Esta cuenta se abrirá en una entidad bancaria vigilada por la Superintendencia Financiera, en cumplimiento a convenios o contratos celebrados por la Dirección General, orientados a procurar un adecuado manejo de los dineros y la prestación del mayor número de servicios bancarios para los internos, incluyendo eventuales acuerdos para monetizar directamente divisas en moneda extranjera que le sean enviadas al interno, desde el exterior, para lo cual la Dirección General establecerá un procedimiento especial.

Cada establecimiento de reclusión hará la apertura de un folio para cada interno, tendiente a la administración y control de los recursos del mismo, para lo cual el Inpec establecerá el procedimiento".

En relación con el Manejo del dinero por parte del INPEC, el artículo 2º del mismo Acuerdo, expresa que: *"Atendiendo lo establecido en el artículo 89 de la ley 65 de 1993, los internos no podrán tener en su poder dinero, joyas ni objetos de valor."*

Diariamente, el interno podrá hacer uso del saldo disponible en su folio de que trata el artículo 11, hasta por dos salarios mínimos diarios legales vigentes y un tope máximo mensual de dos salarios mínimos mensuales legales vigentes, para realizar las siguientes operaciones:

- 1. Adquirir bienes y elementos permitidos, por intermedio del Expendio del establecimiento, de lo cual recibirá un comprobante de venta.*
- 2. Adquirir bienes, productos y servicios de los proyectos productivos aprobados en el establecimiento, para la redención y resocialización de los internos, de lo cual recibirá un comprobante de venta.*
- 3. Utilizar los teléfonos públicos, según lo estipulado en los contratos celebrados por la Dirección General, para la prestación del servicio de telefonía al personal de internos, por intermedio del Expendio del establecimiento.*
- 4. Disponer hasta la cuantía máxima autorizada por día, de recursos para atender los gastos que requiera, durante el beneficio administrativo de hasta 72 horas, por fuera del establecimiento; previa autorización escrita con firma y huella dactilar dirigida al Director del establecimiento.*
- 5. Autorizar y disponer mediante comunicación escrita con firma y huella dactilar dirigida al Director del establecimiento, el traslado de dinero de su folio a familiares o allegados; informando los nombres, apellidos, parentesco, número de identificación, dirección, número telefónico y valor a trasladar (en Números y letras). En caso que el interno solicite hacer la consignación del cheque al beneficiario, adicionalmente, informará el nombre de la entidad bancaria, número y clase de cuenta y demás datos necesarios.*

6. Utilizar el dinero para el pago de sus propias fianzas o acreencias legalmente constituidas y plenamente demostradas, previa autorización escrita y expresa dirigida al Director del establecimiento.

7. Autorizar descuentos para el pago de uso de electrodomésticos permitidos por el Reglamento de Régimen Interno, previa autorización escrita y expresa dirigida al Director del establecimiento.

PARAGRAFO PRIMERO: Cuando el interno sea trasladado definitivamente a otro establecimiento de reclusión del orden nacional, el saldo disponible en su folio será transferido al establecimiento destino en forma inmediata, por parte del Pagador del establecimiento.

Quando el interno sale en libertad y en su folio exista un saldo menor a mil pesos mcte. (\$ 1,000.00), puede ser trasladado al folio de otro interno que éste autorice, previa aprobación del Director del establecimiento.

Quando al interno le sea ordenada la libertad, la detención o la prisión domiciliaria, el saldo disponible en su folio será entregado al interno en forma inmediata, por parte del Pagador del establecimiento, de acuerdo al procedimiento que para tal fin se establezca.

En caso de fallecimiento, fuga o entrega en extradición de un interno, el saldo disponible será entregado, a los beneficiarios registrados en el expediente personal o a los herederos de acuerdo al orden sucesoral, por el Pagador del establecimiento.

PARAGRAFO SEGUNDO: las adquisiciones de materia prima para las actividades de redención y resocialización aprobadas por la Subdirección de Tratamiento y Desarrollo, no tendrán límite en la cuantía diaria, pero si deberán cumplir el tope máximo mensual, establecidos en el presente artículo.

PARAGRAFO TERCERO: El incumplimiento a las disposiciones vigentes sobre la administración y control de los recursos de los internos, dará lugar a las investigaciones disciplinarias y penales a que haya lugar".

De igual forma, el artículo 3º del mismo texto normativo, establece que: "Ahorro y Descuento. De lo percibido mensualmente por el interno en los diferentes frentes de trabajo del establecimiento, se descontará un diez por ciento (10%) con destino a la Caja Especial del establecimiento de reclusión, un diez por ciento (10%) para ahorro previa autorización del interno y el excedente será de libre disposición.

El dinero de libre disposición y el destinado al ahorro pasará al folio del interno de que trata el artículo 11 del presente reglamento".

En materia contable, 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".

CONCLUSIÓN

Considerando que por disposiciones legales existen restricciones para el uso de los dineros por parte de los internos de los centros penitenciarios, en la medida en que el uso del saldo disponible que posee cada uno de ellos está condicionado a lo señalado en el artículo 2º del Acuerdo 007 de

2008, el INPEC debe reconocer los recursos de propiedad de los internos en la subcuenta 245301- En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo anterior, este Despacho reitera lo señalado en el concepto 20098-133439 de 2009, dirigido a su Despacho.

CONCEPTO 20117-156086 del 23-08-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
		1.2	8355 Ejecución de proyectos de inversión
		1.3	9355 Ejecución de proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento por parte de la EAAA de Zipaquirá del convenio celebrado con el municipio para la optimización y rehabilitación de la planta de tratamiento de aguas residuales

Doctores
MARCELA GARCÍA TORRES
Jefe Área Presupuesto y Contabilidad
HOLMAN ENRIQUE TRIVIÑO BARRAGÁN
Subgerente Administrativo y Financiero
Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Zipaquirá
Zipaquirá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156086, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos.

1. ¿Cuál es el tratamiento contable del convenio interadministrativo celebrado entre el municipio de Zipaquirá y la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Zipaquirá-EAAZ.?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable del saldo de las consignaciones por identificar que la entidad tiene registrado en la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, dado que el organismo de control en su proceso de auditoría indicó que este saldo negativo no debe permanecer en dicha cuenta?

Al respecto me permito manifestarles lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. **TRATAMIENTO CONTABLE DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CELEBRADO ENTRE EL MUNICIPIO DE ZIPAQUIRÁ Y LA EAAZ**

Las cláusulas 1, 3, 4 y 7 del Convenio Interadministrativo No. 006 de 2007, celebrado entre el Municipio de Zipaquirá y la EAAAZ, establecen:

"CLAÚSULA PRIMERA.-OBJETO: *Integrar esfuerzos financieros, técnicos y humanos para la ejecución de las obras de optimización y rehabilitación de la planta de tratamiento de aguas residuales "PTAR ZIPA I" en el Marco de los proyectos definidos en el Plan de Ordenamiento de la cuenca del Río Bogotá (...)*

CLAÚSULA TERCERA.-OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: (...) 4) *Aportar la contrapartida en dinero de CINCUENTA Y DOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$52.000.000.00) definida en el marco del Convenio Interadministrativo 405 de 2006 suscrito entre el MUNICIPIO y la CAR, mediante convenio específico ya suscrito con LA EMPRESA.*

CLAÚSULA CUARTA.-OBLIGACIONES DE LA EMPRESA: (...) 1) *Consignar los recursos del convenio en una cuenta bancaria especial para la administración de los recursos aportados por el MUNICIPIO;* (...) 3) *Administrar los recursos aportados por el MUNICIPIO únicamente para los fines aquí convenidos;* 5) *Presentar informe de actividades y de finalización de obras, así como rendir los respectivos informes financieros de los recursos aportados por el MUNICIPIO;* 6) *Adelantar (...) los procesos de contratación objeto del presente convenio (...)* 8) *Abrir, en una entidad financiera (...) una cuenta que genere rentabilidad, para el manejo exclusivo de los recursos económicos aportados por el MUNICIPIO (...)* 9) *Reintegrar a EL MUNICIPIO, los saldos de los recursos aportados por éste (...)* 11) *Rendir informe financiero a la Gerencia Financiera del municipio (...)*

CLAÚSULA SÉPTIMA.-APORTE DEL MUNICIPIO: *El MUNICIPIO efectuará el giro que le corresponde a la cuenta que abra la empresa, (...)* **PARÁGRAFO SEGUNDO:** *Los rendimientos que se generen en la cuenta bancaria serán reintegrados a EL MUNICIPIO, (...)* (Subrayados 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:

"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.
(...)

9.1.2.3 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 (...)"

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".*

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".

2. CONSIGNACIONES PENDIENTES DE IDENTIFICAR

En lo referente a este tema, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante el expediente 20108-146478 del 16 de septiembre de 2010, del cual se anexa copia.

CONCLUSIÓN

1. TRATAMIENTO CONTABLE DEL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CELEBRADO ENTRE EL MUNICIPIO DE ZIPAQUIRÁ Y LA EAAAZ

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos recibidos por la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Zipaquirá-EAAAZ del municipio de Zipaquirá producto del Convenio Interadministrativo celebrado entre las partes, para la ejecución de las obras de optimización y rehabilitación de la planta de tratamiento de aguas residuales "PTAR ZIPA I", corresponden a recursos recibidos en administración por parte de la EAAAZ, dado que esta última debe rendir cuenta al Municipio de la ejecución de los recursos y en caso de que estos recursos generen rendimientos o de no utilizar la totalidad de los mismos debe reintegrarlos al Municipio.

Por tanto, la EAAAZ debe proceder a reconocer los recursos recibidos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, 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. Es de anotar que esta cuenta y subcuenta constituye operación recíproca con el Municipio quien debe reconocer los recursos entregados a la EAAAZ en la subcuenta 140202-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se ejecute el objeto del convenio, la EAAAZ reconoce la disminución de los recursos recibidos mediante 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.

Respecto a los rendimientos financieros generados por los recursos recibidos del convenio, teniendo en cuenta que son recursos que deben ser devueltos al Municipio, en el momento en que la EAAAZ sea informada de dichos rendimientos, debe proceder a reconocerlos como un mayor valor de los recursos recibidos en administración 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.

En el momento en que la EAAAZ efectúe el giro de los rendimientos al Municipio, debe reconocer un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así mismo, a la EAAAZ como entidad ejecutora, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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.

2. CONSIGNACIONES PENDIENTES DE IDENTIFICAR

En lo referente a este tema, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante el expediente 20108-146478 del 16 de septiembre de 2010, del cual se anexa copia.

CONCEPTO 20117-156111 del 31-08-11			

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la UNAD de los aportes recibidos para la ejecución del convenio de cooperación con COLCIENCIAS

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2450 Avances y anticipos recibidos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la UNAD del contrato interadministrativo firmado con el Ministerio de Protección Socialde , para la capacitación de empleadores y trabajadores

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 No. 20117-156111 en la cual consulta el tratamiento contable que debe dar la UNAD, a las transacciones derivadas de los Convenios y contratos suscritos con organismos públicos, con el fin de cumplir funciones misionales de la Institución.

Adicionalmente precisa la consulta, que la realización de tales convenios debe cumplir con condiciones previamente establecidas, como son que los recursos son ejecutados por la UNAD, a quien corresponde efectuar la adquisición de los bienes y servicios, rendir el correspondiente informe final, y en caso de presentarse recursos no ejecutados, efectuar el respectivo reintegro a la entidad contratante.

En razón de lo anterior, plantean las siguientes inquietudes.

- “1. ¿Cuál debería ser el tratamiento contable de los recursos recibidos por este tipo de convenios y contratos, teniendo en cuenta que tienen una destinación específica?
2. ¿Dichos recursos hacen parte de los ingresos de la UNAD, o corresponden a recursos recibidos en administración o a recursos recibidos de terceros?
3. ¿La ejecución de egresos de este tipo de convenios y contratos se reconoce como gasto?
4. ¿Cuál sería el registro contable de las devoluciones, por no ejecución total de los recursos?
5. ¿Cuál sería el reconocimiento de estas transacciones dentro del formato de operaciones recíprocas?”

Respecto de lo anterior, me permito dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Aspectos conceptuales

Con el fin de tener claridad respecto de las características de las modalidades de contratación suscritas por la entidad consultante, es de tener en cuenta precisiones conceptuales, que permiten hacer distinción entre el convenio interadministrativo y el contrato administrativo, que celebran los entes públicos, y los respectivos registros contables así:

- El Convenio Interadministrativo²:

“Se entiende 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.”

² Chávez Marín Augusto Ramón, “LOS CONVENIOS DE LA ADMINISTRACIÓN”

- El Contrato administrativo³:

"La doctrina del derecho administrativo ha calificado reiteradamente el contrato administrativo como un acuerdo de voluntades caracterizado por la contraposición de intereses entre las partes que concurren a su formación. (...)"

- Diferencia entre las modalidades de contratación antes citadas⁴

"Los convenios interadministrativos se distinguen de los contratos interadministrativos porque estos últimos, celebrados al igual que los primeros entre personas jurídicas públicas, no tienen como objeto la realización común de intereses compartidos como ocurre con los convenios interadministrativos típicos, sino el logro de los fines estatales de alguna de las partes. En los contratos interadministrativos se busca obtener de otra persona jurídica pública la prestación de un servicio específico, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, la realización de una actividad determinada que podría ser llevada a cabo por un particular." (Subrayado fuera del texto)

2. Aspectos contractuales

Con el fin de hacer las precisiones solicitadas en la consulta, es necesario tener en cuenta aspectos puntuales consignados en los convenios interadministrativos y contratos suscritos por la entidad que nos fueron suministrados como referente, de los cuales tomamos las siguientes cláusulas:

CONVENIO ESPECIAL DE COOPERACIÓN N° 024 suscrito entre COLCIENCIAS, la UNIVERSIDAD NACIONAL ABIERTA Y A DISTANCIA zona Orinoquía y la FIDUCIARIA BOGOTÁ como vocera del Patrimonio Autónomo denominado Fondo Nacional de Financiamiento para la ciencia, la tecnología y la innovación Francisco José de Caldas.

"PRIMERA.-OBJETO: Aunar esfuerzos para fomentar una cultura ciudadana de ciencia, tecnología e innovación en la población infantil de Colombia a través de la investigación como estrategia pedagógica en el departamento de Casanare.

SEGUNDA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES FIRMANTES DEL CONVENIO: Las partes se comprometen en general a desarrollar cabalmente el objeto de este contrato, y, en especial a. (...)

2.2 LA ENTIDAD: 2.2.1. Línea de acción Jurídico Financiera: a) Abrir una cuenta contable exclusiva para el manejo de los recursos económicos aportados por COLCIENCIAS a través de la FIDUCIARIA (...), y presentar ante el supervisor del contrato y la FIDUCIARIA (...), los informes técnicos y financieros correspondientes. b) Celebrar los convenios de cooperación interinstitucionales que se deriven de este convenio según lo dispuesto en el Comité Técnico Departamental. c) Destinar los recursos económicos recibidos en virtud de este convenio y de aquellos que se deriven de él, única y exclusivamente, a la ejecución de su objeto. d) Efectuar los aportes en especie a los que se compromete, en la oportunidad y forma establecida en el convenio (...). m) Presentar un (01) informe de ejecución técnica y financiera de avance a los seis (06) meses de iniciado el convenio y un (01) informe de ejecución técnica y financiera a los doce (12) meses de iniciado el convenio, siguiendo los lineamientos y fechas establecidos por (...)."

³ Ídem

⁴ Ídem

CUARTA.-VALOR DE LOS APORTES Y DESEMBOLSOS. El valor del presente convenio es por la sumas de (...) (\$62.000.000.00) M/CTE es el valor del convenio en efectivo y (...) (\$2.000.000.00) será el valor total del convenio aportado por LA ENTIDAD. Estas sumas serán aportadas por las partes, así: 4.1 COLCIENCIAS la suma de (...) (\$60.000.000.00) los cuales serán girados por LA FIDUCIARIA (...) directamente a LA ENTIDAD, en un solo desembolso al cumplirse los siguientes requisitos. (...) 4.2 LA ENTIDAD se compromete a aportar en especie la suma de (...) (\$2.000.000.00) M/CTE. Estos recursos serán ejecutados de acuerdo al Plan de Acción y Presupuesto respectivo,(...).

VIGÉSIMA: GASTOS. Todos los gastos que se deriven del presente convenio serán asumidos por la ENTIDAD", (Subrayado fuera del texto)

CONTRATO INTERADMINISTRATIVO Nº 314 celebrado entre el MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL y LA UNIVERSIDAD NACIONAL ABIERTA Y A DISTANCIA-UNAD.

"PRIMERA: OBJETO: Realizar capacitación de negociación, mediación y resolución de conflictos dirigida a empleadores y trabajadores. (...)

CUARTA. FORMA DE PAGO: El valor del presente contrato se pagará, así:

. Un primer desembolso: Correspondiente al 40% del valor del contrato correspondiente a la suma de CUATROCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES DE PESOS M/CTE (476.000.000), previa aprobación de la garantía única, entrega y presentación del plan y cronograma de trabajo de todo el desarrollo y ejecución del contrato y la entrega de contenidos temáticos para la realización de los cursos de diplomados, previo visto bueno del supervisor.

. Un segundo desembolso. Corresponde al 50% del valor del contrato, equivalente a la suma de (...) (\$595.000.000), a la ejecución de tres cursos de diplomado, entrega de documento de Guía pedagógica de preguntas y respuestas más frecuentes de Negociación, Mediación y Resolución de Conflictos, e impresión de cuatro mil (4.000) ejemplares. (...).

. Un tercer desembolso. Correspondiente al 10% del valor del contrato, equivalente a la suma de (...) (\$119.000.000) previa liquidación del contrato, solicitada al grupo de gestión contractual por el supervisor del mismo y entrega a satisfacción de los productos quien deberá entregar informe definitivo de recibo a satisfacción. "

PARÁGRAFO PRIMERO: LA UNIVERSIDAD para cada pago deberá presentar informe de actividades desarrolladas y factura con el lleno de los requisitos exigidos en el Estatuto Tributario y demás normas que lo modifiquen, adicionen o aclaren, así mismo acreditar los pagos al Sistema de Seguridad Social Integral correspondientes al mes inmediatamente anterior a la fecha en que se pagará (...)" (Subrayado fuera del texto)

CLÁUSULA SEXTA. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LA UNIVERSIDAD

DERECHOS:

1. Recibir oportunamente el pago en la forma estipulada en este CONTRATO y a que el valor intrínseco del mismo no se altere o modifique durante su vigencia.(...)

OBLIGACIONES:

1. Presentar el cronograma y plan de trabajo
2. Coordinar con el supervisor cualquier modificación respecto al cronograma de actividades.
3. Elaboración y entrega de contenidos académicos, curriculares, metodología pedagógica para la realización de (...)”

3. Aspectos contables:

En materia de registros contables, es de tener en cuenta las disposiciones consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

Marco Conceptual / Principios de contabilidad pública

Párrafo 117, el principio de contabilidad pública de Devengo o Causación 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”. (...)”

Párrafo 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. (...)”

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

Párrafo 264, respecto a los ingresos, establece: “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.”

Párrafo 265, sobre el reconocimiento de ingresos dispone: “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 para fiscales, 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”.

Párrafo 267, respecto del reconocimiento de ingresos por prestación de servicios, establece: “se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”. (Subrayado fuera del texto)

Catálogo General de Cuentas, respecto de las siguientes cuentas:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

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."

CONCLUSIÓN

Tratamiento contable de las transacciones derivadas de relaciones contractuales suscritas entre entes estatales

Es conveniente precisar que los registros contables derivados de las relaciones contractuales entre entidades públicas, responde a la realidad subyacente en las transacciones generadas según el tipo de acuerdo o relación suscrita entre los entes intervinientes, de la cual se establecen aspectos tales como: tipo de acuerdo contractual suscrito, calidad de las partes intervinientes, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, quién es el dueño de los recursos, quién es el responsable de la ejecución del objeto contractual, a título de qué son entregados los recursos, si es en calidad de aportes o de remuneración a los servicios prestados, aspectos que analizados a la luz de las disposiciones tanto del Marco Conceptual, como del Catálogo General de Cuentas, brindan los elementos de juicio que permiten formular los registros contables de las transacciones derivadas del tipo de relación contractual suscrita.

En el caso consultado, y como quiera que el solicitante aclaró telefónicamente que su interés era el de tener elementos de análisis respecto del tratamiento contable general de las transacciones derivadas de la suscripción de convenios interadministrativos y de contratos administrativos, es de precisar que tomamos como referente las relaciones contractuales suscritas en cada una de las modalidades, según lo consignado en las consideraciones, cláusulas específicas que sirven de base para la formulación del tratamiento general de las transacciones generadas en cada tipo de relación contractual suscrita, así :

1. CONVENIO INTERADMINISTRATIVO / ente ejecutante

- Percepción de los recursos

Los recursos para la realización de un convenio tienen el carácter de aportes, los cuales pueden ser efectuados en dinero o en especie por los entes intervinientes en el convenio, incluido en algunos casos el ente encargado de su ejecución. Los aportes recibidos se reconocen mediante un crédito en la subcuenta 245301- En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con débito a la correspondiente subcuenta y cuenta que recibe los recursos.

- Desembolsos para la ejecución del convenio.

Los gastos o egresos imputables a la ejecución de convenios interadministrativos, se reconoce como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito a la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta y cuenta de la que se realiza el desembolso, en el entendido de que los conceptos de egreso no constituyen gasto o costo de la operación propia del ente ejecutante.

Es de precisar que el ente ejecutante debe llevar un estricto control a nivel auxiliar de la cuenta de Recursos recibidos en Administración, a fin de llevar en detalle el manejo del recibo y la aplicación de los recursos, para la correspondiente rendición de cuentas, siendo que el concepto de costo o gasto final lo reconoce el dueño de los aportes, con base en los respectivos soportes que sustentan los egresos. Es de observar que en los casos en que los recursos recibidos no sean ejecutados en su totalidad, se debe efectuar el correspondiente reintegro a sus dueños.

- Devolución de los recursos no ejecutados.

El reconocimiento contable de los recursos no ejecutados en los convenios interadministrativos, constituye un menor valor de los aportes recibidos, que se debe registrar como un débito a la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta y cuenta de donde se realiza el egreso, por el valor del reintegro al dueño de los aportes.

2. CONTRATO ADMINISTRATIVO/ ente ejecutante

- Percepción de los recursos

Los recursos recibidos para la ejecución de un contrato administrativo, se perciben a título de contraprestación por la realización de una obra, la prestación de un servicio, o el suministro de bienes, de forma que son valores que tienen el carácter de ingreso para el ente ejecutante, por tratarse de una remuneración por la realización del objeto contractual, pago que bien se puede recibir mediante abonos parciales, en atención a lo dispuesto en las cláusulas contractuales.

De acuerdo con lo anterior, la percepción anticipada de recursos para la ejecución del contrato, se reconoce como un débito a la respectiva subcuenta y cuenta en la que se realiza el recaudo, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

El registro de los ingresos se realiza en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y se produce su recibo a satisfacción por el beneficiario, de acuerdo a las diferentes actas parciales de entrega, registro contable que opera mediante un crédito en la correspondiente cuenta y subcuenta de la clase 4- Ingresos, y un débito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, en atención a lo dispuesto en el principio de Devengo o causación contenido en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

- Desembolsos para la ejecución del contrato

Por su parte, el reconocimiento de los egresos imputables a la ejecución de un contrato, se asumen por parte del ente ejecutante como un mayor valor de sus costos y/ o gastos mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas de las clases 5. Gastos, o 7. Costos de Producción, según corresponda al concepto de desembolso imputable al contrato. Lo anterior permite asociar los costos y/o gastos con los correspondientes ingresos percibidos para la ejecución del contrato, en cumplimiento a lo dispuesto en el principio de Asociación, contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

- Devolución de recursos recibidos para la ejecución de contratos.

En aquellos casos en que se presenten devoluciones de valores recibidos a título de anticipo para la ejecución de un contrato, dicha devolución se reconoce mediante un débito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 2450- AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y un crédito a la correspondiente subcuenta y cuenta que registra el egreso.

3. Operaciones recíprocas

En lo que tiene que ver con las operaciones recíprocas generadas en los convenios interadministrativos entre entes estatales, tal situación se da entre las Cuentas 2453- Recursos recibidos en administración del ente ejecutante del objeto del convenio, y la cuenta 1424-Recursos entregados en administración, para el ente dueño de los recursos.

En el caso de los contratos administrativos, las operaciones recíprocas se generan entre la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados, del ente receptor del bien o servicio, y la cuenta 2450- Avances y anticipos recibidos, del ente ejecutante del objeto del contrato. Y de otra parte, las cuentas de Gastos y/o costos del ente receptor del bien o servicio, y la cuenta de ingresos que registró el valor de la contraprestación recibida por el ente ejecutante del objeto.

CONCEPTO 20119-157431 del 12-09-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
		1.2	8355 Ejecución de proyectos de inversión
		1.3	9355 Ejecución de proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Gobernación de Antioquia de los recursos del Sistema General de Participaciones en Agua Potable y Saneamiento Básico con destino a los municipios no certificados

Doctor
JUAN ALBERTO LEGUIZAMÓN COMBARIZA
Asesor
Gobernación de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20119-157431, en el cual consulta el procedimiento contable para los recursos con destino a los planes departamentales de agua administrados mediante una fiducia mercantil a través del patrimonio autónomo FIA, y el registro de las operaciones derivadas de los recursos del Sistema General de Participaciones en Agua Potable y Saneamiento Básico para los municipios no certificados y que por resolución se deben administrar por la Gobernación.

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento de recursos de los Planes Departamentales de Agua –PDA administrados a través del patrimonio autónomo FIA.

En relación con los recursos para los Planes Departamentales de Agua - P.D.A administrados a través del patrimonio autónomo FIA, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció en el numeral 1.2 del expediente 20103-141614 del 15 de marzo de 2010, dirigido a los doctores Luz Marina Molina Parra y Felipe González Páez, Gerente y Representante legal del Consorcio Financiamiento de Inversiones en Agua – FIA, respectivamente.

2. Registro contable de los recursos del Sistema General de Participaciones en Agua Potable y Saneamiento Básico con destino a los municipios no certificados.

El numeral 3 del artículo 3° de la Ley 1176 de 2007, en referencia a las competencias de los departamentos y la prestación de servicios públicos de agua potable y saneamiento básico, establece: *"Asegurar que se preste a los habitantes de los distritos o municipios no certificados en agua potable y saneamiento básico, de manera eficiente, los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico, en los términos de la Ley 142 de 1994"*.

Seguido, el numeral 4 señala que también les corresponde *"Administrar los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación para Agua Potable y Saneamiento Básico de los distritos y municipios no certificados, con excepción del Distrito Capital de Bogotá"*. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 5 de la mencionada ley en relación con los efectos de la descertificación, define: *"Los distritos y municipios que sean descertificados no podrán administrar los recursos de la participación para agua potable y saneamiento básico del Sistema General de Participaciones, ni tampoco realizar nuevos compromisos con cargo a los mismos, a partir de la fecha de la descertificación. En este evento, los recursos serán administrados por el respectivo departamento, el cual asumirá la competencia en cuanto a asegurar la prestación los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico en la zona urbana y rural, conforme con lo dispuesto por el artículo 5o de la Ley 142 de 1994. Para ello, el departamento tendrá el derecho a utilizar la infraestructura pública existente en el municipio con el fin de asegurar la prestación de estos servicios públicos en la correspondiente jurisdicción. En ningún caso se realizará la transferencia de la propiedad de los activos del sector, y corresponderá al departamento representar al municipio en las empresas, sin perjuicio de que este participe con voz pero sin voto."*

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto por el numeral 8.6 del artículo 8o, de la Ley 142 de 1994, en cuyo evento la Nación tendrá a su cargo la competencia en cuanto a asegurar la prestación de los servicios públicos de agua potable y saneamiento básico, la administración de los recursos y el derecho a utilizar la infraestructura pública existente.

La administración de los recursos de la participación para agua potable y saneamiento básico y la competencia en la prestación de estos servicios, serán reasumidos por el Distrito y/o Municipio, a partir de la certificación. En este evento, el distrito y/o municipio dará continuidad a los compromisos y al esquema de prestación de los servicios que hubiere asumido y definido el departamento en virtud de lo dispuesto en la presente ley". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 3 del Decreto 513 de 2010, en relación con la administración de los recursos del Sistema General de Participaciones para Agua Potable y Saneamiento Básico, establece: *"El departamento, en ejercicio de la competencia asignada por el artículo 5 de la Ley 1176 de 2007, administrará los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico asignados al municipio o distrito descertificado, a partir de la fecha en que quede ejecutoriado el acto administrativo expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para lo cual deberá:*

3.1. Administrar los recursos asignados al municipio o distrito, en forma independiente de los del departamento, disponiendo una cuenta contable y bancaria para cada municipio o distrito descertificado.

(...)

3.3. Suscribir los contratos que sean requeridos para asegurar la adecuada destinación de los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico y los convenios con los prestadores para el otorgamiento de subsidios con cargo a estos recursos. Los convenios para la financiación de subsidios con cargo a otras fuentes diferentes al Sistema General de Participaciones serán suscritos y ejecutados por el municipio o distrito descertificado.

(...)

3.5. Dar continuidad a los procesos de selección contractual iniciados por el municipio o distrito descertificado con anterioridad a la fecha de ejecutoria del acto administrativo expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que impone la descertificación, que sean financiados total o parcialmente con los recursos del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico y cuyo objeto sea cualquiera de las actividades establecidas en el artículo 11 de la Ley 1176 de 2007.

(...)

3.7. Registrar y revelar en la contabilidad los recursos recibidos en administración, de acuerdo con las instrucciones que imparta la Contaduría General de la Nación, controlando de manera desagregada, lo correspondiente a cada municipio o distrito". (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública para efectos de los registros contables del convenio, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como: *"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 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".*

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".*

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, como: *"el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos"*.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Tratamiento de recursos de los Planes Departamentales de Agua –PDA administrados a través del patrimonio autónomo FIA.

Sobre este particular la Contaduría General de la Nación ya se pronunció al respecto en el numeral 1.2 del expediente 20103-141614 del 15 de marzo de 2010, dirigido a los doctores Luz Marina Molina Parra y Felipe González Páez, Gerente y Representante legal del Consorcio Financiamiento de Inversiones en Agua – FIA, respectivamente, del cual anexo copia.

2. Registro contable de los recursos del Sistema General de Participaciones en Agua Potable y Saneamiento Básico con destino a los municipios no certificados.

Los recursos que la Gobernación recibe del Sistema General de Participaciones para Agua Potable y Saneamiento Básico con ocasión de la descertificación de los municipios de su jurisdicción, corresponden a recursos recibidos en administración. En consecuencia, la Gobernación que recibe los recursos para ser administrados debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, los municipios no certificados deben reconocer en su contabilidad los recursos asignados, para lo cual se debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-Recursos entregados en administración, 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.

Ahora, dado que se trata de recursos que pertenecen a los municipios no certificados y que son entregados para administrar, corresponde a la Gobernación acumular en su contabilidad, la información total de los recursos recibidos para financiar total o parcialmente las actividades establecidas en el artículo 11 de la Ley 1176 de 2007, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos en caso de que los recursos tengan como destino la financiación de un proyecto de inversión.

Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará alternamente 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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. En este orden de ideas, el administrador no acumula en las cuentas del balance los activos adquiridos y construidos, toda vez que son de propiedad del municipio, que reasumirá nuevamente su labor de administrador una vez sea certificado.

CONCEPTO 20118-157283 del 12-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
		1.2	8355 Ejecución proyectos de inversión
		1.3	9355 Ejecución proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento por parte de la E.A.A.V E.S.P. del Convenio Interadministrativo celebrado con el Municipio de Villavicencio para la construcción y adecuación del sistema de acueducto en Villavicencio

Doctores

MARILÚ PULIDO RAMÍREZ

Gerente

LUIS ALIRIO VIZCAINO GUEVARA

Subgerente Financiero

MARTHA CECILIA GARCÍA PÉREZ

Jefe Oficina de Contabilidad

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio- EAAV- E.S.P.

Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157283, en la cual solicitan un concepto sobre el tratamiento contable de los convenios interadministrativos suscritos entre la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio- EAAV-ESP., y el Municipio, a fin de realizar las transferencias de recursos a la Empresa, con destino a la realización de proyectos de "construcción y adecuación del sistema de acueducto en Villavicencio"

La inquietud de la consulta se relaciona con las observaciones de los entes de control, respecto de los registros en la EAAV-ESP, en las Cuentas por Cobrar por el valor total de los convenios suscritos, no obstante que la percepción de los recursos de dichos convenios, se hace mediante desembolsos parciales del Municipio, de acuerdo a la programación acordada en el convenio. Aclara también la consulta que aun cuando no se hayan recibidos los recursos, la EAAV-ESP adquiere compromisos con terceros sobre la totalidad de los convenios interadministrativos firmados.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Aspectos conceptuales.

Con el fin de tener claridad respecto de las características del convenio interadministrativo, suscrito por los entes públicos, es necesario atender a las siguientes precisiones:

- El Convenio Interadministrativo⁵:

"Se entiende 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."

2. Aspectos contractuales.

Se toma como referente el Convenio Interadministrativo N° 004 de 2006, suscrito entre el Municipio de Villavicencio y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio-ESP, que fue allegado por la consultante, del cual se extractan las siguientes cláusulas:

"CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: El objeto de este Convenio es transferir a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio los recursos que el Municipio de Villavicencio destinó como subsidios para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado que cubran sus necesidades básicas, y que se destinarán a la "CONSTRUCCIÓN Y ADECUACIÓN DEL SISTEMA DE ACUEDUCTO EN VILLAVICENCIO"

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE. El alcance del convenio está determinado por la ejecución de las actividades necesarias para el óptimo desarrollo de los proyectos anteriormente descritos.

CLÁUSULA TERCERA. COMPROMISOS DE LAS PARTES. Los compromisos que emanan de este Convenio son los siguientes.

1) COMPROMISOS COMUNES: 1.1. Colaborar recíprocamente para el normal desarrollo del Convenio 1.2. Supervisar y controlar periódicamente la ejecución del Convenio. 1.3. Concurrir a la liquidación final del Convenio una vez terminado el mismo.

2) COMPROMISOS DE LA EMPRESA: 2.1. Ejecutar los trabajos objeto del Convenio. 2.2. Será responsable de tomar las medidas necesarias para garantizar el desarrollo del Convenio dentro del tiempo establecido. 2.3. Entregará al Municipio toda la información que éste solicite en relación con la ejecución del convenio y utilización de los recursos asignados por el Municipio. Para garantizar la ejecución del presente Convenio LA EMPRESA debe contar con el personal necesario con la capacidad e idoneidad requerida para garantizar la calidad de las obras 2.4. Celebrar los contratos que se requieran para el desarrollo del objeto del Convenio, y realizar permanentemente el control de ejecución e Interventoría de los procesos, estudios y documentos que se produzcan en desarrollo de los mismos, todo ello con sujeción a normas públicas o privadas aplicables en cada caso y a las disposiciones del presente Convenio.

3) COMPROMISOS DEL MUNICIPIO. 3.1. Transferirá directamente el valor del presente Convenio a LA EMPRESA de acuerdo a lo establecido siempre que se hubieren satisfecho los requisitos con la previa presentación de las cuentas de cobro. 3.2. Cumplir con las demás obligaciones derivadas de la naturaleza del presente Convenio. (...)"

⁵ Chávez Marín Augusto Ramón, "LOS CONVENIOS DE LA ADMINISTRACIÓN"

En lo relacionado con los registros contables derivados del Convenio Interadministrativo, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

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. (...)"

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS / 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 (...)"

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 puedan 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."

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS, respecto de las siguientes cuentas:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: *"Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración".*

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

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, el tratamiento contable de las operaciones derivadas del convenio interadministrativo celebrado entre la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Villavicencio –EAAV-ESP y el Municipio de Villavicencio, con el objeto de ejecutar obras de CONSTRUCCIÓN Y ADECUACIÓN DEL SISTEMA DE ACUEDUCTO EN VILLAVICENCIO, es un tipo de convenio de colaboración entre entes estatales, en el cual el municipio hace el aporte de los recursos, para la ejecución del objeto contractual, y la EAAV-ESP como ente receptor, es la encargada de la ejecución de las obras convenidas, operación de la cual se pueden esquematizar los registros contables a realizar por parte de La EAAV-ESP, así:

1- Recibo de los desembolsos para la ejecución del Convenio

En el momento en que la EAAV-ESP recibe los recursos desembolsados por el municipio para la ejecución del Convenio, estos deben ser tratados como recursos recibidos en administración, teniendo en cuenta que la Empresa debe dar cuenta detallada al municipio de tal ejecución, reconocimiento contable que opera 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.

2- Ejecución de los recursos del Convenio

En la medida en que se va ejecutando el objeto del convenio por parte de la EAAV-ESP, ésta procede a reconocer la disminución de los recursos recibidos, mediante 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.

3- Pagos ejecutados con anterioridad al recibo del desembolso

En los casos en que la EAAV-ESP realice pagos del convenio, para los cuales no se han recibido los correspondientes desembolsos del Municipio, es procedente constituir un cargo al Municipio, debitando la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por los respectivos desembolsos. Una vez se reciben los recursos, se reconoce un débito a la correspondiente subcuenta, 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. Simultáneamente se debe realizar la cancelación de la cuenta por cobrar inicialmente registrada, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

4- Control de la ejecución de los recursos

Es de precisar que la EAAV-ESP como ente ejecutor del proyecto, debe llevar a través de Cuentas de Orden, el control de la ejecución de los recursos, a fin de dar cuenta al Municipio de los activos, pasivos, ingresos y gastos realizados en el desarrollo de las obras, registrando dichas transacciones según corresponda a la cuenta afectada, así: lo relativo a activos y gastos, se reconoce con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y un crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y en lo correspondiente a pasivos e ingresos,

su registro opera mediante 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.

5- Asignación final de los bienes y obras objeto del Convenio

Adicionalmente, respecto de los bienes finales resultantes de la ejecución del objeto del Convenio, es de tener en cuenta que éstos son de propiedad del Municipio como propietario de los recursos aportados, a quien corresponde incorporarlos en sus activos, o bien disponer su traslado al ente ejecutor, de forma que si decide transferirlos o entregarlos a la EAAV- SP, para su uso permanente sin contraprestación, deberá aplicarse el tratamiento contable descrito a este efecto, en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, ameritando informar tal situación en las Notas a los Estados Contables.

2455- Depósitos recibidos en garantía

CONCEPTO 201111-159424 del 27-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2455 Depósitos recibidos en garantía
		1.2	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema		Reconocimiento por parte de METROLINEA de los recursos originados en las retenciones practicadas a los contratistas de obra pública a título de garantía

Doctor
HÉCTOR GERARDO CÁCERES RINCÓN
Gerente
METROLINEA
Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159424, mediante la cual solicita "(...) emitir un concepto acerca del registro contable de la utilización de los recursos disponibles por la retención en garantía realizada a los contratistas de obra pública, teniendo que estos recursos están disponibles en las cuentas del Encargo Fiduciario y registrados en la contabilidad en cuentas por pagar hasta cuando el contratista entregue la obra a total satisfacción y se liquide el contrato correspondiente. Según lineamientos de la Unidad Coordinadora en su manual financiero para entes gestores como estos recursos continúan siendo fondos disponibles se deben llevar el control de estos en la cuenta 147064 otros deudores auxiliar 2012 retención en garantías".

Señala además que "Esta solicitud la elevamos en razón a un hallazgo proyectado por la Contraloría General de la Republica, en donde manifiesta que no se pueden utilizar esos recursos situados por

retención de garantías, porque previamente han sido comprometidos y ejecutados en su integridad, y que al pertenecer a un tercero hacen parte de una garantía contractual”.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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 párrafo 11 del Marco Conceptual 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"* y la Resolución 357 de 2008 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"*, para lo cual deben adelantar las acciones administrativas que sean necesarias para garantizar que la información contable represente hechos ciertos para la entidad. (Subrayados fuera de texto).

El párrafo 119 del mismo instrumento normativo, señala respecto al principio de contabilidad pública 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)

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 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"* y establece en su dinámica que se debita con *"1) El valor de la aplicación o las devoluciones parciales o totales que realicen los contratistas o depositantes. 2). El valor de las deducciones parciales o totales, de acuerdo con las especificaciones de los contratos"* y que se acredita con *"1) El valor de los depósitos recibidos. 2) El valor deducido al momento de hacer los pagos a los contratistas"*.

De igual forma, determina 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 fiduciaria"*.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, respecto a la disponibilidad o no de los recursos recibidos en garantía de parte de los contratistas de la entidad, me permito manifestarle que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, este Despacho

se abstiene de responder su consulta, dado que la misma no corresponde a la interpretación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Respecto al tratamiento contable de los recursos originados en las retenciones practicadas a los contratistas de obra pública a título de garantía, me permito señalarle que en el momento en que se realiza el pago, la entidad debe reconocer un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, realizando en ese momento la retención por garantía que corresponda a los términos contractuales o legales del respectivo caso.

La diferencia entre la cancelación del respectivo pasivo y el pago realizado, correspondiente a la retención en garantía, se reconoce con un crédito en la subcuenta 245507-Depósitos sobre contratos, de la cuenta 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, a que se refiere el Catálogo General de Cuentas.

Dado que, de conformidad con lo señalado en su comunicación, dichos recursos son administrados a través de un encargo fiduciario, el giro de tales recursos a la entidad fiduciaria se debe reconocer con un débito en la subcuenta 142405-Encargo Fiduciario–Fiducia de Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTRADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De conformidad con la estructura del Catálogo General de Cuentas, las retenciones así practicadas deben permanecer reconocidas en la subcuenta 142405-Encargo Fiduciario–Fiducia de Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTRADOS EN ADMINISTRACIÓN, y en la subcuenta 245507-Depósitos sobre contratos, de la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, hasta tanto le sean restituidos a los respectivos beneficiarios del pago.

Cuando tales recursos sean restituidos al respectivo beneficiario del pago, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 245507-Depósitos sobre contratos, de la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA y un crédito a en la subcuenta 142405-Encargo Fiduciario–Fiducia de Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTRADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En todo caso, la entidad debe garantizar la calidad de la información contable pública reflejada en sus estados contables, la cual debe cumplir cabalmente con las características cualitativas determinadas en el Régimen de Contabilidad Pública, esto es, su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

2465- Premios por pagar

CONCEPTO 201110-158734 del 19-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2465 Premios por pagar
		1.2	2915 Créditos diferidos
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Lotería de Bogotá de los premios lotería no cobrados por los ganadores, en cumplimiento de la Ley 1393 de 2010

Doctor
MANUEL ANTONIO MORALES AMADO
Contador
Lotería de Bogotá
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158734, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los premios por lotería no cobrados por los ganadores, los cuales conforme a lo determinado por la Ley 1393 de 2010, una vez cumplido el plazo para el cobro deben destinarse, el 75% para los Fondos de salud de los departamentos y distritos, y el 25% restante corresponderá al juego respectivo y será usado en el control del juego ilegal.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Lotería de Bogotá en cumplimiento del decreto 2975 de 2004, venía registrando los premios de ganadores, no reclamados, en la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR por el término de diez años. Con la expedición de la Ley 1373 de julio de 2010, el término de caducidad quedó fijado en un (1) año, de modo que cumplido este plazo, la empresa responsable del juego debe destinar de estos recursos el 75% al Fondo de Salud respectivo y el 25% restante deberá utilizarlo en programas de control al juego ilegal.

Respecto de las normas contables, las Normas Técnicas relativas a los Otros Pasivos, señalan en el numeral 9.1.2.7 del Plan General de Contabilidad Pública: "*236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante. (...)*

239. Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de garantías." (Subrayado fuera de texto)

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar:

CONCLUSIÓN

En relación con el 75% de los premios no reclamados, y consecuente con la norma que señala que estos recursos deberán destinarse al Plan financiero para la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud, una vez cumplidas las condiciones de plazo previstas en la ley, tales recursos deberán reconocerse como un pasivo a favor del Fondo de Salud del respectivo departamento, municipio o distrito, debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR y acreditando la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

De otra parte, como el 25% restante debe destinarse al control del juego ilegal y la entidad considera que este proceso afectará más de un período contable, el reconocimiento se realiza

mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR, con crédito en la subcuenta 291503-Ingresos Diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

27- PASIVOS ESTIMADOS

2710- Provisión para contingencias

CONCEPTO 201112-159655 del 29-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2710 Provisión para contingencias
		1.2	6420 Juegos de suerte y azar
		1.3	4810 Recuperaciones
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Lotería de Cundinamarca del ajuste a las reservas técnicas para el pago de premios como consecuencia de estudios actuariales

Doctora
EDITH AVENDAÑO SANTAMARÍA
Contadora
Lotería de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159655, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: “La Empresa Comercial Lotería de Cundinamarca con Código 134725000 y Nit. 860.037.234-7, cuyo objeto social es la explotación, administración y organización del Monopolio como árbitro rentístico de la modalidad del juego de suerte y azar que directamente o en asocio con otros entes a través de terceros y de acuerdo con la ley, le corresponde ejercer la representación del Departamento de Cundinamarca, como titular o respecto de los cuales les sea permitido participar con el fin de obtener y proveer recursos para la financiación de los servicios de salud en los términos establecidos en las constitución política y las disposiciones legales.

La Lotería de Cundinamarca se encuentra sometida a la fiscalización y control de la Superintendencia Nacional de Salud y el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar quien es el encargado de aprobar y expedir reglamentos y emitir conceptos de carácter General sobre la aplicabilidad de la normatividad que rige la actividad del monopolio.

Por medio del Acuerdo Número 52 de 2010 emitido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar cuyo objeto es determinar cuáles son los recursos que las empresas operadoras del Juego de Lotería deben utilizar como reservas técnicas para el pago de premios, así como establecer los procedimientos para su cálculo, contabilización y depósito.

El Artículo No. 4 de dicho acuerdo cita textualmente: "El Cálculo de las Reservas Técnicas: Los operadores del juego de Lotería deberán constituir reservas técnicas para el pago de premios, equivalentes como mínimo a la diferencia entre el valor de los premios en poder del público y el 40% de las ventas brutas de cada sorteo."

El Artículo No. 6 cita: "Tratamiento contable de las Reservas Técnicas: Las reservas técnicas en su calidad de provisiones obligatorias de las empresas operadoras de Juego de Lotería, serán reconocidas en la contabilidad de tal manera que afecten los Costos de Operación y los Pasivos, de conformidad con las normas contables e instrucciones impartidas por las autoridades en materia contable. Para amortizar el valor de los premios cuando este supere el 40% de las ventas brutas, se afectará el valor del pasivo hasta su valor total y la cuenta de gastos si quedare algún excedente."

El Artículo No. 8 establece: "Riesgo Generado por la variación entre las ventas y la emisión: Los operadores del juego de Lotería, que presenten una relación ventas emisión inferior al 0.50 (cuando las ventas sean menos del 50% de la emisión), deberán establecer la exposición al riesgo que ello genera, mediante un estudio actuarial. Dicho estudio determinará el nivel de cobertura requerido de acuerdo con el nivel de riesgo del operador y la capacidad de cubrirlo con cargo a las reservas constituidas y las estimadas".

La Lotería de Cundinamarca efectuó un Estudio actuarial para medir su exposición al riesgo y la suficiencia de las Reservas Técnicas para cubrirlo, de acuerdo a lo establecido en el Artículo No. 8 del Acuerdo Número 52; citado anteriormente.

El estudio Actuarial indica lo siguiente: "En caso de que la lotería de Cundinamarca reduzca el fondo de su reserva técnica en mil millones de pesos (1.000.000.000), es decir cuente con una reserva inicial superior a los cinco mil ochocientos millones de pesos (5.800.000.000), se tendrían probabilidades de ruina casi nulas, se puede concluir que este ajuste no afecta la capacidad para cubrir el riesgo que tiene como operador de lotería tradicional."

Una vez se obtuvo el resultado del Estudio Actuarial, se solicitó un concepto al Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar; donde se dio concepto favorable sobre la pertinencia del ajuste del nivel de reservas en la cuantía sugerida por los actuarios, es decir, cinco mil ochocientos millones de pesos (5.800.000.000).

En el momento del estudio de actuarial (Sic) la reserva técnica contaba con un valor de \$8.740.598.101,77.

De acuerdo a los antecedentes expuestos anteriormente, solicito su concepto para el registro contable del ajuste aprobado por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar; con el fin de debitar la provisión registrada en las cuentas del Pasivo (271016-Reserva técnica para el pago de premios) y afectar los costos de Operación (642007-Reserva técnica para el pago de premios)".

Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala respecto al Principio de contabilidad pública 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)

Mediante el concepto 200912-138777 del 24 de diciembre de 2009, este Despacho en referencia al reconocimiento contable de las reservas técnicas para el pago de premios, señaló que: "Con base

en las consideraciones expuestas para el pago de premios y la constitución o amortización de las reservas técnicas, se pueden presentar tres escenarios a saber:

1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR.

2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el valor de los premios en poder del público. Adicionalmente, debe reconocer la diferencia entre el valor de los premios en poder del público y el 40% de las ventas brutas, mediante un débito en la subcuenta 642007-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, por el 40% de las ventas brutas, un débito en la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por el valor de los premios en poder del público que supere el 40% de las ventas brutas, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el monto total de los premios en poder del público.

Si la reserva técnica constituida resulta insuficiente para amortizar el valor de los premios en poder del público que supere el 40% de las ventas brutas, la diferencia se reconoce mediante un débito a la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el monto total de los premios en poder del público".

CONCLUSIÓN

Con base en lo anteriormente señalado y dado que el estudio actuarial realizado por la Lotería de Cundinamarca, de conformidad con lo señalado en el artículo 8 del Acuerdo No. 052 de 2010, mide la exposición al riesgo y la suficiencia de las reservas técnicas para cubrir dicho riesgo, y que dicho estudio actuarial fue avalado por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, se concluye que es procedente que la entidad ajuste el saldo de la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, para efectos de que la información contable refleje la realidad financiera y económica de la entidad.

Para lo anterior, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 642007-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR. En caso de que los saldos reconocidos durante la vigencia como costos de operación en la subcuenta 642007-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, sean inferiores al valor a ajustar, la entidad debe reconocer la

diferencia en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-RECUPERACIONES, considerando que los costos de operación fueron reconocidos en vigencias anteriores.

2715- Provisión para prestaciones sociales

CONCEPTO 201112-159653 del 19-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2715 Provisión para prestaciones sociales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte la Procuraduría General de la Nación, de la provisión por la bonificación de actividad judicial, y de las demás prestaciones sociales, por tratarse de una obligación laboral

2	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad/ Soportes de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Documentos soportes para el reconocimiento de las obligaciones

Doctora
ÁNGELA PATRICIA TAPIAS ARENAS
Funcionaria Oficina de Control Interno
Procuraduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201112-159653, en el cual, para efectos de registrar la provisión de prestaciones sociales y soportar los registros contables, consulta:

1. ¿Se debe provisionar la bonificación por actividad judicial a la que tienen derecho los judiciales I pagada en junio y diciembre, y cómo se liquida dicha provisión?
2. ¿El reconocimiento contable de las obligaciones se puede soportar sólo con la obligación presupuestal y la cuenta por pagar que arroja el SIIF?

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

CONSIDERACIONES

1. Provisión para prestaciones sociales.

El artículo 1 del Decreto 3131 de 2005, modificado por el artículo 1 del Decreto 3382 de 2005, establece que *"A partir del 30 de junio de 2005, créase una bonificación de actividad judicial, sin carácter salarial, que se pagará semestralmente el 30 de junio y 30 de diciembre de cada año, como un reconocimiento económico al buen desempeño de los funcionarios que ejerzan en propiedad los siguientes empleos:*

(...)

En las mismas condiciones, tendrán derecho a percibir esta bonificación de actividad judicial, los Procuradores Judiciales I que desempeñen el cargo en propiedad y que actúen de manera permanente como Agentes del Ministerio Público ante los servidores que ocupan los empleos señalados en este artículo". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el artículo 7, modificado por el artículo 3 del Decreto 3382 del 2005, señala *"Cuando el funcionario no hubiere desempeñado el cargo durante el semestre completo o cuando haya hecho uso de licencia no remunerada por tiempo continuo o discontinuo no superior a dos meses dentro del mismo semestre, habrá lugar al reconocimiento y pago de la bonificación de actividad judicial en forma proporcional a los días laborados".* (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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)

Así mismo, el párrafo 233 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP en lo referente a la norma técnica de obligaciones laborales y de seguridad social integral, particularmente en relación con los pasivos estimados, 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; (...)"*.

Seguido, el párrafo 235 del mismo instrumento normativo, señala: *"Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice".* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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 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).

También, la dinámica de esta cuenta indica que se acredita con: "2- El valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales".

En este mismo sentido, describe la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, como: "(...) 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".

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con: "1- El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo". Y se acredita con: "1- El valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos".

2. Soportes contables.

El párrafo 337 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en referencia con los soportes de contabilidad, establece que comprenden: "(...) las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, 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)

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

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Provisión para prestaciones sociales.

La bonificación de actividad judicial, así como las demás prestaciones sociales, por tratarse de una obligación laboral debe provisionarse mes a mes durante el respectivo semestre con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, y un crédito en la subcuenta 271507-Bonificaciones, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y ajustarse cada vez que se den los requisitos para su liquidación definitiva, momento en el cual debe reclasificarse el registro debitando la subcuenta 271507-Bonificaciones, de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 250512-Bonificaciones, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

2. Soportes contables.

Con respecto a los documentos que soportan las obligaciones, la normatividad contable pública los describe como 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, que pueden ser de origen interno o externo.

Teniendo en cuenta que la ejecución de las apropiaciones incorporadas en el presupuesto aprobado, requiere soportes para la respectiva ejecución presupuestal, estos hacen parte de la documentación que soporta el registro contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales con el fin de que la información pueda ser verificable y comparable.

En consecuencia, corresponde a la entidad evaluar dichos soportes frente a los registros que arroja el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF en relación con las obligaciones presupuestales y la cuenta por pagar con el objeto de establecer si por sí solos son documentos suficientes e idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad.

29- OTROS PASIVOS

2905- Recaudos a favor de terceros

CONCEPTO 20113-152880 del 19-04-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2905 Recaudos afavor de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE Hospital San Juan de Dios del recaudo de la estampilla pro-hospitales del departamento de Antioquia en cumplimiento del Acuerdo 013 de 2004 del Municipio de Támesis

Doctor
OCTAVIO PUERTA MONTOYA
Contador
ESE Hospital San Juan de Dios
Támesis - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152880 en la cual consulta el tratamiento contable del recaudo de la estampilla pro-hospital adoptada mediante ordenanza departamental, el cual se ha venido reconociendo en la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los artículos 1, 2 y 4 del Acuerdo 013 de 2004, por medio del cual se adopta en el municipio de Támesis la estampilla pro-hospitales del departamento de Antioquia, establecen:

"ARTÍCULO PRIMERO: *"Adóptese en el Municipio de Támesis la Estampilla Pro-hospitales públicos del Departamento de Antioquia y se hace obligatorio su uso.*

ARTÍCULO SEGUNDO: *El cobro de la estampilla pro-hospitales públicos del Departamento de Antioquia se hará a toda cuenta de pago a favor de las personas naturales y/o jurídicas, que efectúe el Municipio y sus entidades descentralizadas provenientes de actos tales como contratos pedidos o facturas (...)*

ARTÍCULO CUARTO: *Los dineros del recaudo de la estampilla deberán ser girados a la Tesorería General del Departamento, los cinco (...) primeros días de cada mes. Para efectos de (...) acceder a los recursos el fondo de la estampilla del departamento, se procederá acorde con la Ordenanza (...)"* (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119 y 236 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 (...)

(...)

9.1.2.7 Otros pasivos

236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS en el siguiente sentido: *"Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.*

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

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el recaudo por concepto de la estampilla pro-hospitales que cobra la ESE Hospital San Juan de Dios como entidad descentralizada del municipio de Támesis a toda cuenta de pago a favor de las personas naturales y/o jurídicas, corresponde a un recaudo de ingresos de propiedad del departamento, razón por la cual estos recursos se reconocen en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Es de anotar que, si el valor de esta subcuenta supera 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 del mismo.

Por tanto, la ESE debe proceder a reclasificar el saldo registrado por este concepto en la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

En el momento en que la ESE efectúe el giro de los recursos a la Tesorería General del Departamento, debe proceder a cancelar el pasivo mediante un débito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, 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.

CONCEPTO 20113-152882 del 11-05-11

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	2905 Recaudos a favor de terceros
		1.2	4810 Extraordinarios
		2.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración contable por parte del Instituto de formación Técnica Profesional-INFOTEP de partidas conciliatorias por consignaciones pendientes de identificar

Doctor,
ANDRÉS AVELINO MEZA VILLAREAL
Profesional Universitario- Control Interno
Instituto de Formación Técnica Profesional-INFOTEP
San Andrés Islas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152882, en la cual se plantean las siguientes inquietudes:

1. Es aceptable que existan procedimientos internos, respecto de la permanencia de partidas conciliatorias hasta por seis meses, para luego ser trasladadas a la cuenta 2905?

2. Existen instrucciones por parte de la CGN, sobre el manejo de cuentas especiales, respecto de las conciliaciones bancarias, en las cuales las partidas antiguas puedan permanecer en la conciliación hasta por seis meses, sería éste un procedimiento válido o no?

Adicionalmente, la consulta plantea la siguiente inquietud de manera textual:

"Por lo anterior solicito su concepto en relación a la interpretación de la Resolución 357 de 2008 y demás normas relacionadas con el proceso de conciliación al cierre de la vigencia.

Primero. *Si al cierre de la vigencia no deben permanecer saldos conciliatorios en las cuentas de Bancos. Por concepto de Consignaciones no identificadas, Etc.*

Segundo. *Es válido solo en los meses o períodos parciales Enero a Noviembre- tener saldos conciliatorios en las cuentas de Bancos- Consignaciones por identificar. Etc. (...)"*

Lo anterior, por cuanto la entidad ha recibido observaciones de la Contraloría, en razón a que no se están causando la totalidad de los ingresos recibidos mediante consignaciones bancarias, dado que no es posible la plena identificación de dichas consignaciones.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con las inquietudes objeto de la consulta, es de atender las disposiciones normativas aplicables al tema, en relación con:

El numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008, sobre *"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"* dispone:

"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 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.

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 del texto).

A su vez, la Contaduría General de la Nación, mediante el concepto 200812-121931 de diciembre 24 de 2008, estableció:

"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". (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, en relación con el tratamiento contable aplicable al caso consultado, el Catálogo General de Cuentas contenido del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la dinámica de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, contempla:

"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".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo anterior, en lo que respecta al procedimiento a seguir por parte de una entidad, en los casos en que se presentan consignaciones a favor, de las cuales no se tiene la información necesaria para su registro contable, y dichos valores se vienen mostrando como partidas conciliatorias, nos permitimos ratificar la doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación sobre el tema, así:

En primer lugar, y teniendo en cuenta que se deben revelar la totalidad de las transacciones, hechos y operaciones que afectan la situación de una entidad, es necesario que en los casos de 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 subcuenta correspondiente, 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, con lo cual se busca evitar que las entidades mantengan por tiempo indefinido valores reflejados únicamente en las conciliaciones bancarias, toda vez que se trata de recursos que se encuentran en poder de la entidad, con independencia de que temporalmente no pueda determinarse la información correspondiente a tales recursos.

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 para su correcto registro en la contabilidad, atendiendo lo dispuesto en el 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, es necesario efectuar acciones tales como:

- 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.
- Realización de conciliaciones oportunas con las entidades bancarias, que permitan la identificación del tercero y el concepto por el cual se realizan los depósitos.
- 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.

Teniendo en cuenta lo anteriormente comentado, es de precisar que la responsabilidad en la permanencia de partidas conciliatorias, recae en las instancias administrativas, quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios del ente, de forma que contemplen aspectos tales como: soportes requeridos para una determinada transacción, forma de obtención de los mismos, atendiendo siempre a las características propias de las operaciones del ente, atendiendo en todo caso los lineamientos generales en materia de calidad de la información contable, así como las disposiciones aplicables sobre control interno de la entidad, en cumplimiento de las disposiciones consignadas el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20116-155395 del 02-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2905 Recaudos a favor de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Cali, del recaudo y giro de la sobretasa Bomberil

Doctora
 LUZ DARY BARÁ JIMÉNEZ
 Jefe de Oficina
 Contaduría General del Municipio Santiago de Cali
 Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155395, en la cual solicita instrucción sobre la aplicación de la resolución 391 del 22 de diciembre de 2010, por parte del Municipio de Cali, en lo referente al manejo de las cuentas de la Sobretasa Bomberil, de forma que atienda las disposiciones del Régimen de Contabilidad Pública.

Aclara la solicitud, que se requiere conocer el registro contable a efectuar por parte del Municipio de Cali como ente recaudador, al momento del giro al Cuerpo de Bomberos Voluntarios, quien es el beneficiario final de la sobretasa recaudada.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto del tema objeto de la consulta, es necesario atender las disposiciones normativas aplicables, así:

"ACUERDO N° 171 DE 2005: "Por el cual se establece una sobretasa al impuesto predial unificado, con destino al benemérito cuerpo de bomberos voluntarios de Cali" (...)

ARTICULO 3º: La transferencia al Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cali, de los recursos obtenidos por el presente acuerdo se realizará mediante la suscripción de un convenio de interés publico, entre esa entidad y el Municipio de Cali, (...)

ARTÍCULO 7º: *El valor determinado como Sobretasa Bomberil para cada predio, hará parte integral de la factura del Impuesto Predial Unificado expedida por el Departamento Administrativo de Hacienda Municipal o quien haga sus veces, a nombre de cada uno de los contribuyentes. (...)"*(Subrayado fuera del texto)

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS

Otros pasivos.

"236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, (...)" (Subrayado fuera del texto)

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN.

"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, (...). 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)

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110- depósitos en instituciones financieras.

DINAMICA

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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Respecto del tratamiento contable que debe dar el municipio de Cali, al traslado de los recursos de la sobretasa bomberil, que se recauda con destino al Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Cali, atendiendo a lo dispuesto en el Acuerdo 171 de 2005, es de tener en cuenta lo siguiente:

En el momento del recaudo de los recursos de la Sobretasa bomberil, se debe reconocer un débito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor de los recaudos por tal concepto, y un crédito en la subcuenta 290590-Otros Recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor de la sobretasa a favor del beneficiario de los recursos.

En el momento del giro de los valores de la sobretasa al beneficiario, se procede a la cancelación del pasivo, mediante un débito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito a la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, de la cual se realiza el giro de los recursos.

Ahora bien, en lo concerniente al control que el municipio realiza en cuentas de orden a través de las subcuentas, 991590-Otras cuentas acreedoras de Control (Db), y 939090-Otras Cuentas acreedoras de control, de los movimientos de recaudo y giro de la citada sobretasa, es de precisar que tales registros son procedentes en caso de requerirse llevar un control con mayor detalle de la sobretasa recaudada a favor de un tercero, que suministre información adicional a la de la cuenta de pasivo antes citada.

Adicionalmente, es de precisar que se debe garantizar el adecuado flujo de información hacia la entidad beneficiaria, que detalle oportunamente los recaudos de la sobretasa, discriminando valor, tercero y fecha del recaudo, a fin de facilitar al destinatario de los recursos los datos necesarios para efectuar los registros contables correspondientes, en cumplimiento de los requerimientos aplicables en materia de obtención de información contable oportuna y de calidad.

CONCEPTO 20118-156884 del 30-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	2905 Recaudos a favor de terceros 1401 Ingresos no tributarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Empresa de Servicios Públicos de aseo del sector público y el municipio del incentivo por la ubicación de sitios de disposición final de residuos sólidos donde se ubiquen los rellenos sanitarios

Doctora
ADRIANA PAOLA AMAYA CASTRO
Gerente
Zoluciona Ltda.
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118–156884, trasladada por competencia a la CGN por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en la cual consulta el tratamiento contable que los municipios deben aplicar para el reconocimiento de los recursos originados en el incentivo a la ubicación de sitios de disposición final de residuos sólidos, específicamente, ¿Qué tipo de cuenta debe crearse, cómo debe definirse el rubro y en qué actividades deben ejecutarse o invertirse dichos recursos?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 101 de la Ley 1151 del 24 de julio del 2007, mediante la cual se adoptó el Plan de Desarrollo de la vigencia 2006 – 2010, señala: "**Acceso a rellenos sanitarios o estaciones de transferencias.** Las autoridades ambientales, personas prestadoras o entidades territoriales no podrán imponer restricciones injustificadas al acceso a los rellenos sanitarios y estaciones de transferencia.

Créase el incentivo para la ubicación de sitios de disposición final de residuos sólidos para los municipios donde ubiquen rellenos sanitarios de carácter regional. El valor de dicho incentivo será pagado al municipio donde se ubique el relleno sanitario por el prestador de esta actividad de disposición final y su tarifa será de 0.23% del smmlv por tonelada dispuesta";

"La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico definirá el mecanismo de inclusión del incentivo en la tarifa del usuario final del servicio de aseo, salvo aquellos usuarios ubicados en el municipio donde se encuentra el relleno sanitario";

"Parágrafo. En aquellos casos en que el relleno sanitario se ubique en zonas limítrofes de varios municipios, el incentivo se distribuirá equitativamente entre estos municipios, conforme al estudio de impacto ambiental que realice la autoridad ambiental competente".

En desarrollo de esta ley, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, expidió la Resolución CRA 429 de Septiembre 25 de 2007 *"Por la cual se define el mecanismo de inclusión del incentivo a la ubicación de sitios de disposición final de residuos sólidos, creado por la Ley 1151 de 2007, en las tarifas de los usuarios finales del servicio de aseo"*, la cual determinó en el artículo 1º: *"Al Costo de Tratamiento y Disposición Final (CDT), establecido en el artículo 15 de la Resolución 351 de 2005, se adicionará el valor equivalente al 0.23% del smmlv por tonelada dispuesta, para determinar el valor total por tonelada a ser incorporado en la factura al usuario final de todos aquellos municipios diferentes a aquel donde se encuentre ubicado el relleno sanitario, y cuyos residuos sólidos se dispongan en el municipio receptor."*

En relación con la normatividad contable pública, la Norma Técnica del Régimen de Contabilidad Pública relativa a los Ingresos, señala: *"274. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones."* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, así: *"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." y

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS como: *"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."

CONCLUSIÓN

El incentivo para la ubicación de sitios de disposición final de residuos sólidos para los municipios donde ubiquen rellenos sanitarios de carácter regional, de conformidad con las normas que regulan su creación y cobro, constituye un Ingreso no Tributario que beneficia a los municipios donde se encuentran ubicados los rellenos sanitarios, trátese de un solo municipio o de municipios limítrofes, hecho económico contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por consiguiente, en primer lugar la Empresa de Servicios Públicos de aseo del Sector Público, que recauda la tarifa del servicio, identificará los recursos del incentivo y los reconocerá como un Pasivo a favor del municipio, mediante un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por su parte, el municipio beneficiario del incentivo causará el ingreso por este concepto, así como la cuenta por cobrar a la Empresa de Servicios Públicos de aseo, con la información suministrada por ésta, registrando un débito en la subcuenta 140190-Otros deudores por Ingresos no

tributarios, con crédito a la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Es pertinente indicar que cuando el monto de la subcuenta "Otros" supere el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte, deberá revelarse en Notas a los estados contables la información adicional que permita analizar la información contenida en dichas subcuentas.

Ahora bien, el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación, entre otras, la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. En consecuencia, la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos relacionados con la ejecución o inversión de los recursos que por este incentivo perciben los municipios, aspecto que correspondería a los Concejos municipales, los cuales conforme al artículo 313 de la Constitución Política de Colombia, son las instituciones encargadas de dictar las normas orgánicas del presupuesto y expedir anualmente el presupuesto de rentas y gastos de los municipios.

CONCEPTO 201111-159111 del 07-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2905 Recaudos a favor de terceros
	Subtema		Reconocimiento de la participación que tiene la fundación Tecnológica Autónoma del Pacífico en los ingresos producto del convenio educativo con INTENALCO

Doctor
JORGE E. MARTÍNEZ
Jefe Financiero
Instituto Técnico Nacional de Comercio-INTENALCO
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159111 en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de la participación que tiene la Fundación Tecnológica Autónoma del Pacífico en los ingresos generados producto del convenio educativo celebrado con INTENALCO, dado que a medida que ingresan los recursos a INTENALCO se realiza el respectivo giro a la Fundación.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 7 y 9 del Convenio Marco de Cooperación Interinstitucional celebrado entre la Fundación Tecnológica Autónoma del Pacífico e INTENALCO, señalan:

"PRIMERA-OBJETO: *Lo constituye la concertación de servicios y esfuerzo interinstitucionales tendientes a: 1) Otorgar por parte de la **FUNDACIÓN TECNOLÓGICA AUTÓNOMA DEL PACÍFICO** el título de Tecnólogo en Comercio Exterior y Negocios Internacionales y el Título de Tecnólogo en Informática a los estudiantes egresados de **INTENALCO EDUCACIÓN SUPERIOR**, previo lleno de los requisitos establecidos por ambas instituciones para la correspondiente titulación. 2) Impulsar un proceso formativo de docencia, investigación y extensión que permita consolidar un crecimiento permanente de las dos instituciones".*

(...)

SEPTIMA: OTORGAMIENTO DE TITULOS- *La **FUNDACIÓN TECNOLÓGICA AUTÓNOMA DEL PACÍFICO** expedirá los títulos a quienes hayan cumplido la totalidad de los requisitos exigidos por las normas legales vigentes, por el programa y los requisitos contemplados en el Reglamento Interno de la **FUNDACIÓN TECNOLÓGICA AUTÓNOMA DEL PACÍFICO**.*

NOVENA: ASPECTOS ECONÓMICOS (Modificada por el otro sí 01 al Convenio): (...)

PARÁGRAFO UNO: EL INSTITUTO *cancelará adicionalmente el (10%) por ciento del valor de los recaudos del concepto de matrícula semestral de los alumnos que se matriculen en la tecnológica objeto del convenio a la **FUNDACIÓN TECNOLÓGICA AUTÓNOMA DEL PACÍFICO** por los semestres tercero, cuarto y quinto, (...) estos dineros serán girados a la **FUNDACIÓN TECNOLÓGICA AUTÓNOMA DEL PACÍFICO** por parte del INSTITUTO y se hará en dos cuotas a saber el 50%, cuando haya transcurrido la mitad del semestre y el saldo al finalizar el semestre (...)"* (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119 y 236 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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. (...)

9.1.2.7 Otros pasivos

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". (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, en el siguiente sentido: "Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de

propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el valor de la matrícula recaudada por INTENALCO que corresponde a la participación que tiene la Fundación Tecnológica Autónoma del Pacífico en los ingresos del convenio celebrado entre las dos entidades, debe ser reconocido por parte de INTENALCO, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por cuanto dicha participación corresponde a recursos que son propiedad de un tercero.

En el momento en que INTENALCO gire los recursos a la Fundación, debe proceder a debitar la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO 201112-160054 del 22-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2905 Recaudos a favor de terceros
		1.2	4720 Operaciones de enlace
	Subtema		Reconocimiento contable de la Sobretasa al ACPM, en el Tesoro Nacional

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1305 Vigencia actual
		1.2	4105 Tributarios
		1.3	5720 Operaciones de enlace
	Subtema		Reconocimiento contable por parte del Ministerio de Transporte en representación de la Nación, para reconocer el ingreso del 50% de la sobretasa al ACPM para el mantenimiento de la red vial nacional

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
		1.2	1305 Vigencia actual
	Subtema		Reconocimiento por parte de los Departamentos y el Distrito Capital del 50% de los recursos de la sobretasa al ACPM que les corresponde, los cuales se liquidarán en proporción al consumo en sus respectivas jurisdicciones, por concepto de la red vial

Doctora
YOLANDA GUERRERO FERNÁNDEZ
Subcontadora de Consolidación de la Información
Contaduría General de la Nación-CGN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada inicialmente con el expediente 20115-154626, en la cual consulta el procedimiento contable para registrar la sobretasa al ACPM con el objetivo de determinar las operaciones recíprocas entre las entidades involucradas en esta operación.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 117 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998, por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, señala: "Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley.

Créase como contribución nacional la sobretasa al ACPM. La sobretasa al ACPM será del seis por ciento (6%). Será cobrada por la Nación y distribuida en un cincuenta por ciento (50%) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial. La base gravable, el hecho generador, la declaración, el pago, la causación y los otros aspectos técnicos serán iguales a los de la sobretasa de la gasolina".

Los artículos 118, 119, 124 y 129 de esta misma Ley, establecen:

"Artículo 118. Hecho Generador. Está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción de cada departamento o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá."

"Artículo 119. Responsables. Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso."

De otra parte, el artículo 4 de la Ley 681 de 2001, adicionó el artículo 124 de la Ley 488 de 1998 quedando así: "*Declaración y pago. Los responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. Además de las obligaciones de declaración y pago, los responsables de la sobretasa informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Apoyo Fiscal, la distribución del combustible, discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.*"

La declaración se presentará en los formularios que para el efecto diseñe u homologue el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección de Apoyo Fiscal y en ella se deberá distinguir

el monto de la sobretasa según el tipo de combustible, que corresponde a cada uno de los entes territoriales, a la Nación y al Fondo de Compensación.

Artículo 129. Competencia para administrar la sobretasa nacional. Las sobretasas a que se refiere el artículo anterior, serán administradas por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para el efecto, les serán aplicables todas las normas que regulan los procedimientos y competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, los artículos 6 y 9 del Decreto 2653 de 1998, por medio del cual se reglamenta la sobretasa a la gasolina y al ACPM de que trata el Capítulo VI de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998 señalan:

"Artículo 6. GIRO DE LOS RECAUDOS POR PARTE DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS AUTORIZADAS. Las entidades financieras autorizadas para recaudar, de conformidad con las declaraciones recepcionadas, girarán a la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al respectivo ente territorial, y al Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, el monto de los recaudos que a cada uno de ellos corresponda, a más tardar el quinto (5º) día calendario siguiente a la fecha de recaudo.

Para efectos de lo previsto en el inciso anterior, las entidades territoriales y la Dirección General de Apoyo Fiscal, informarán a las entidades financieras, con las cuales hayan suscrito convenio para recepcionar la declaración y recaudar la sobretasa, el número de cuenta y entidad financiera a la cual deben consignar los recaudos.

(...)

El valor del recaudo a favor de la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público, deberá ser consignado en la cuenta de la Dirección del Tesoro Nacional que informe la Dirección General de Apoyo Fiscal."

"ARTÍCULO 9º. GIRO DE LA SOBRETASA AL ACPM.

La Dirección General del Tesoro Nacional, dentro de los primeros quince (15) días calendario de cada mes, girará a las cuentas previamente informadas por los departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, los recursos de la sobretasa al ACPM que a cada uno de ellos corresponda, los cuales se liquidarán en proporción al consumo en sus respectivas jurisdicciones.

Para tal efecto, la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, dentro de los primeros cinco (5) días calendario de cada mes, consolidará y entregará a la Dirección General del Tesoro Nacional la información reportada en las declaraciones presentadas por los responsables en el mes anterior. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, la sentencia C-897 de la Corte Constitucional, establece lo siguiente con respecto a la Sobretasa del ACPM: "(...) 26. Dado que el artículo 117 mencionado califica a la sobretasa al ACPM como una contribución nacional, no puede menos que afirmarse que, desde una perspectiva formal, el porcentaje de recursos obtenidos en virtud de la sobretasa al ACPM y trasladado a los departamentos y al Distrito Capital constituye una renta nacional cedida a las mencionadas entidades territoriales (...)

Según, lo anterior, la sobretasa al ACPM es una renta nacional cedida, en parte, a los departamentos y al Distrito Capital. Se trata entonces de una fuente exógena de financiación de las entidades territoriales (...)

(...) no puede ser objeto de destinación específica por parte del legislador, pues ello vulneraría la prohibición contenida en el artículo 359 de la Constitución, según el cual, "no habrá rentas nacionales de destinación específica." No obstante, la Corte ha señalado, en reiterada jurisprudencia, que la prohibición a la que se alude no se aplica a las rentas nacionales cedidas a las entidades territoriales, pues dichos recursos no ingresan al presupuesto nacional sino al presupuesto de dichas entidades y se destinan a la satisfacción de necesidades propias de las mismas que, al mismo tiempo, responden a un interés nacional." (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe las siguientes cuentas: 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."

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."

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

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."

4720-OPERACIONES DE ENLACE. "Representa el valor de los recaudos efectuados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, 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 DGCPTN. Tratándose de las tesorerías de la administración central del nivel territorial representa el valor de los recaudos por responsabilidades fiscales."

5720-OPERACIONES DE ENLACE. "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-DGCPTN. Incluye el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPTN."

Tratándose de las entidades contables públicas del nivel territorial representa el valor de la disminución de los derechos reconocidos por responsabilidades fiscales."

CONCLUSIÓN

GENERALIDADES

De acuerdo con las consideraciones anteriores, las disposiciones legales establecidas en la Ley 488 del 24 de diciembre 1998 han señalado que se crea como contribución nacional la Sobretasa al ACPM, la cual será del seis por ciento (6%), y administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección General de Apoyo Fiscal y distribuida en un cincuenta por ciento

(50%) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial.

En ese sentido, el tratamiento contable de la Sobretasa al ACPM, en cada una de las entidades partícipes en la operación es el siguiente:

1. TESORO NACIONAL

1.1. Recaudo

Los recursos recaudados por el Tesoro Nacional por concepto de la Sobretasa al ACPM se deben reconocer para el caso de los Departamentos y Distrito Capital debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Para el caso de la Nación, el Tesoro Nacional reconoce un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-CUENTA UNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

1.2. Giro de los recursos

a. Giro a los Departamentos y Distrito Capital.

El Tesoro Nacional girará a las cuentas previamente informadas por los departamentos y el Distrito Capital, los recursos de la sobretasa al ACPM que a cada uno de ellos corresponda, los cuales se liquidarán en proporción al consumo en sus respectivas jurisdicciones.

En ese sentido, cuando el Tesoro Nacional gire el cincuenta por ciento (50%) para los departamentos y el Distrito Capital, debitará la subcuenta 290590- Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

2. MINISTERIO DE TRANSPORTE

Es la encargada en representación de la Nación, de reconocer el ingreso del 50% de la sobretasa al ACPM para el mantenimiento de la red vial nacional.

2.1 Reconocimiento del ingreso

El ingreso por la Sobretasa al ACPM, se reconoce debitando la subcuenta 130536-Sobretasa al ACPM, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y como contrapartida la subcuenta 410536-Sobretasa al ACPM, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

2.2 Reclasificación

El Ministerio de Transporte disminuye el derecho reconocido, debitando la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita la subcuenta 130536-Sobretasa al ACPM, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

3. DEPARTAMENTOS Y DISTRITO CAPITAL

Son los encargados de reconocer el 50% de los recursos de la sobretasa al ACPM que les corresponde, los cuales se liquidarán en proporción al consumo en sus respectivas jurisdicciones, por concepto de la red vial.

3.1. Causación

Los Departamentos y el Distrito Capital deberán reconocer el ingreso por la Sobretasa al ACPM, debitando la subcuenta 130536-Sobretasa al ACPM, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y acreditando la subcuenta 410536-Sobretasa al ACPM, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

3.2. Reclasificación del derecho

Cuando el Tesoro Nacional efectúe el recaudo los Departamentos y el Distrito Capital reconocerán un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y disminuirá la subcuenta 130536-Sobretasa al ACPM, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

3.3 Recaudo de los recursos de la sobretasa al ACPM

Con base en la información suministrada por el Tesoro Nacional, los entes territoriales reconocen el recaudo de estos recursos mediante un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

5. OPERACIONES RECÍPROCAS

Deben ser objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas, en las reglas de eliminación las siguientes transacciones de acuerdo con el procedimiento contable de la sobretasa al ACPM.

ENTIDAD	CUENTA FUENTE	ENTIDAD	CUENTA DESTINO	DESCRIPCION
Tesoro Nacional	472080	MINISTERIO DE TRANSPORTE	572080	Recaudo efectuados por la El Tesoro Nacional, de los ingresos reconocidos por el Ministerio de Transporte
Tesoro Nacional	290590	Departamentos y Distrito Capital	147065	Derechos cobrados por terceros

2910-Ingresos recibidos por anticipado

CONCEPTO 20107-144782 DEL 04-01-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2910 Ingresos recibidos por anticipado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos de las contribuciones que cancelan las generadoras por anticipado o cuando el acto administrativo no se encuentra en firme.

Doctora

MARÍA FRANCIA FAJARDO MARULANDA

Director Financiera

SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20107-144782 en la cual solicita evaluar la pertinencia de crear una cuenta o subcuenta para el manejo de los anticipos por concepto de contribuciones o en su defecto autorizar el uso de la subcuenta 245090-Otros avances y anticipos, teniendo en cuenta que la Superintendencia recibe de las empresas prestadoras de servicios públicos, anticipos por concepto de las contribuciones generados cuando los prestadores pagan la contribución con anticipación o cuando los actos administrativos que las establecieron aún no se encuentran en firme:

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.2.3 del Marco Conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 223 respecto a las cuentas por pagar, establece: "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". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 9.1.2.7 del mismo Marco Conceptual, respecto a los otros pasivos en el párrafo 236 dispone que: "Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS como aquella que "Representa el valor de los dineros recibidos

por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”

La dinámica de esta cuenta contempla que se debita con “1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes. 2- La legalización de avances. 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.”. Y se acredita con “1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad contable pública.”.

De igual forma, 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 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 acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

Conforme a la normatividad precitada, y dado que no se generan en desarrollo de operaciones relacionadas, entre otras con ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, los valores recibidos de forma anticipada por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por concepto de liquidación de las contribuciones establecidas en la Ley 142 de 1994, no constituyen un avance o anticipo recibido. En consecuencia el reconocimiento contable de los mencionados valores corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de 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.

En ese orden de ideas, por las razones anteriormente expuestas, no es pertinente la creación de cuentas o subcuentas y el reconocimiento contable deberá realizarse de acuerdo al planteamiento del párrafo anterior.

CONCEPTO 20118-157286 del 11-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	2910 Ingresos recibidos por anticipado 1407 Servicios hoteleros y de promoción turística
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Sociedad Hotelera Tequendama, del abono efectuado por el cliente correspondiente al servicio en curso o como abono anticipado

Mayor General
ORLANDO SALAZAR GIL
Gerente General
Sociedad Hotelera Tequendama S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157286, en la cual consulta el tratamiento contable de los ingresos recibidos por la prestación del servicio hotelero y los demás servicios conexos al mismo.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

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.

(...)

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. (...)"(Subrayados fuera de texto)

Ahora, en lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 152, 153 y 157 del Marco conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señalan con respecto a los deudores lo siguiente:

"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. (...)

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, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte con respecto a los Ingresos los párrafos 265 y 267 del mismo texto normativo establecen:

"265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo. (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC, describe la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, como aquella 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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...), 4345- Servicios Hoteleros y de Promoción Turística, (...)

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 (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la cuenta 4345-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios de hotelería y promoción turística.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 140704-Servicios Hoteleros y de Promoción Turística. "

Por otra parte, la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO se describe como: *"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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”

CONCLUSIÓN

Con base en las anteriores consideraciones, cuando el Hotel recibe los depósitos para la prestación de servicios, debe reconocer 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.

A medida que el Hotel presta los servicios conexos a la explotación de la Industria Hotelera, la entidad reconoce un debito en la subcuenta 140704-Servicios hoteleros y de promoción turística, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4345-SERVICIOS HOTELEROS Y PROMOCIÓN TURÍSTICA.

Posteriormente, la entidad deberá hacer un cruce de los cargos facturados, ya sean parciales o totales, reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito a la subcuenta 140704-Servicios hoteleros y de promoción turística, de la cuenta 1407- PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

2915- Créditos diferidos

CONCEPTO 20114-153389 del 25-05-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2915 Créditos diferidos
		1.2	1505 Bienes producidos
	Subtema		Inviabilidad de que CENABASTOS S.A. efectue devolución por costo de ventas por la devolución de locales

Doctores
JAILEN DINORA QUINTERO S.
Coordinadora Área Financiera
JOSÉ IVÁN FERREIRA RODRÍGUEZ
Delegado Revisoría Fiscal
Central de Abastos de Cúcuta-CENABASTOS S.A.
Cúcuta - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153389, en la cual consultan cómo efectuar la devolución del costo de ventas de los locales devueltos y recuperados, que fueron vendidos mediante el sistema de ventas a plazos.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación mediante el expediente 20089-119538 del 26 de noviembre de 2008, dirigida al Doctor David Bonellis Rovira, Gerente de la Central de Abastos de Cúcuta S.A.-CENABASTOS S.A., en lo relacionado con la devolución de los locales que fueron objeto de ventas a plazos, señala: "(...) *cuando un bien inmueble es devuelto, la entidad debe disminuir el derecho de cobro por el valor pendiente de diferir, para lo cual la entidad debe afectar mediante un débito la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES. Así mismo, debe incorporar el bien a su inventario, para lo cual registrará un débito a la subcuenta 150502-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito a la subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS*".

Por su parte, en el expediente 20105-143404, la Contaduría General de la Nación, respecto a los costos en las ventas a plazos, señaló: "*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-CREDITOS DIFERIDOS.* (...)

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".
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que en el momento en que se efectúe la devolución de los locales vendidos por el sistema de ventas a plazos, CENABASTOS S.A., debe disminuir el derecho de cobro reconocido en el momento en que se vendió el bien mediante un débito en la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

Así mismo, debe incorporar el bien a su inventario, mediante un débito en la subcuenta 150502-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 191090-Otros cargos diferidos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, por el valor del costo pendiente de diferir.

Es de anotar que no hay lugar a la devolución del costo de ventas por la devolución de los locales, dado que en su momento la entidad debió amortizar el costo de ventas correspondiente al respectivo ingreso generado producto de las cuotas recibidas.

CONCEPTO 20116-154941 del 27-07-11 Ratifica el concepto 20094-127793 del 16-09-09		

1 2 3 4 5 6 7	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2915 Créditos diferidos
		1.2	1926 Derechos de fideicomiso
		1.3	1605 Terrenos
		1.4	1920 Bienes entregados a terceros
		1.5	3125 Patrimonio público incorporado
	Subtema		Reconocimiento por parte de ERU de la diferencia del valor de los bienes entregados al patrimonio autónomo y el valor en libros, las valorizaciones, la restitución, la disminución del derecho fiduciario, reincorporación del bien inmueble, convenio de asociación y cooperación durante 65 años, y la construcción sobre el terreno mientras este se encuentra en usufructo mediante convenio

Doctora
KATYA MARGARITA GONZÁLEZ ROSALES
Gerente General
Empresa de Renovación Urbana-ERU
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154941, en la cual con base en lo expresado por la CGN en el concepto 20094-127793 de septiembre 16 de 2009 dirigido a esa entidad, solicita el procedimiento contable a los hechos económicos aquí señalados:

La Empresa de Renovación Urbana-ERU constituyó dos patrimonios autónomos, uno para el desarrollo del Proyecto San Victorino Centro Internacional de Comercio Mayorista, al cual fueron transferidos como aporte bienes inmuebles por el valor del avalúo catastral de la respectiva vigencia o con base en el valor de adquisición (comercial), y otro al cual igualmente le fueron entregados como aporte, los predios que forman parte de los bienes incorporados a los términos del convenio que la ERU suscribió con la Agencia Española de Cooperación Internacional-AECI, convenio de Asociación y Cooperación por el término de 65 años para la construcción y

funcionamiento del Centro Cultural Español, para el cual la ERU aporta el terreno y la AECI aporta el desarrollo y la construcción del proyecto.

En virtud de este convenio la ERU entrega el uso y usufructo del terreno a la AECI por 65 años, conservando la propiedad, por lo que conforme al contrato de fiducia el patrimonio autónomo debe restituir el predio a la ERU.

Además en relación con estos predios, debe contemplarse que en el evento que los proyectos a realizar a través de los patrimonios autónomos no se lleven cabo y la ERU decida terminar el negocio fiduciario antes de obtener el producto final, los predios deben regresar a la ERU.

Sobre el particular consultan:

1- *¿Cómo se contabilizaría la diferencia que se presenta entre el valor registrado en libros y el valor por el que se aportan los bienes inmuebles al patrimonio autónomo?*

2- *¿Cómo se contabilizarían las valorizaciones que surgen dentro del Patrimonio Autónomo, que son derivadas de la actualización de avalúos comerciales de los aportes efectuados en bienes inmuebles, y que a su vez tienen como consecuencia el incremento del derecho fiduciario en el mismo monto de la valorización?*

3- *Teniendo en cuenta que los inmuebles aportados al patrimonio autónomo al restituirse en un primer momento por parte del Patrimonio a la ERU, sin haber sufrido modificación alguna, salvo el englobe inicial, como efectivamente se va a dar en próxima fecha, en el caso del predio entregado en usufructo a la AECI, se deben incorporar al balance de la ERU: a) Por el valor en libros en que los incorporó inicialmente a la ERU, b) Por el valor transferido al Patrimonio, c) Por el avalúo comercial vigente?*

4- *¿Cómo se registraría la disminución del derecho fiduciario que previamente fue objeto de un Superávit por Valorización?*

5- *Teniendo en cuenta que el bien inmueble ingresa nuevamente a la ERU: ¿A que cuenta contable ingresaría?*

6- *¿Cómo se debe reflejar en el balance de la ERU este terreno que es de propiedad de la ERU pero entregado en usufructo por 65 años a la AECI?*

7- *¿Cómo se debe contabilizar esta construcción sobre el terreno que es de propiedad de la ERU pero entregado en usufructo por 65 años a la AECI?*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente señala en el numeral 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)

Así mismo el numeral 16 del mismo procedimiento señala: "**16. RESTITUCIÓN DE REMANENTES:** En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos y bienes a la entidad contable pública en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. El registro contable se efectúa debitando las cuentas y subcuentas que correspondan, del grupo de activos que se restituya y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. (...)"

Según lo expresado en el concepto 20094-127793 remitido a esa entidad, "cuando el valor por el cual se transfiere el activo al patrimonio autónomo es superior al valor en libros, la entidad debe registrar la diferencia con un crédito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos de la cuenta, 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. (...). Esta diferencia se amortizará con los ingresos que se causen durante el período, de acuerdo con el análisis que realice la entidad, con contrapartida en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS. "

CONCLUSIÓN

1- Según lo expresado en el concepto 20094-127793 al realizar la transferencia de los bienes inmuebles al patrimonio autónomo por un valor superior al valor en libros, la diferencia generada se registra como un crédito diferido en la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS.

2- Considerando que las valorizaciones corresponden a los bienes entregados a los patrimonios autónomos y consistentes con lo expresado en el concepto 20094-127793, éstas deben contabilizarse como un crédito diferido para lo cual debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

3- En relación con el valor de restitución de los bienes a la entidad contable pública, éste resulta de la diferencia entre el valor de los derechos en el patrimonio autónomo y el crédito diferido, para lo cual debitará las cuentas y subcuentas que correspondan, del grupo de activos que se restituya y la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta, 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

4- En caso de presentarse pérdidas en los derechos en fideicomiso, originadas en un menor valor de las valorizaciones de los bienes transferidos al Patrimonio Autónomo, éstas deben registrarse como un menor valor del crédito diferido, en donde se han reconocido las valorizaciones, mediante un débito en la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta, 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

5- El inmueble restituido por el Patrimonio Autónomo a la ERU deberá reintegrarse en su contabilidad a la subcuenta 160501-Urbanos, de la cuenta 1605-TERRENOS

6- Una vez el terreno sea entregado a la AECI para el desarrollo del proyecto deberá trasladarse a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1605-TERRENOS, a la subcuenta 192010-Bienes inmuebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

7- En consideración a que el convenio de asociación y cooperación celebrado por la ERU con la AECI señala que la AECI se compromete a construir, por su cuenta y a su cargo, la edificación donde funcionará el Centro Cultural Español, además que la Agencia administrará y efectuará de forma autónoma el mantenimiento de la edificación durante el período de 65 años, la ERU al no realizar desembolsos con este fin, no debe afectar la contabilidad por este concepto. Sin embargo, debe revelar en notas a los estados contables los aspectos relacionados con el convenio, para mantener informados sobre el particular a los usuarios de los estados contables.

No obstante, conforme a los compromisos señalados en el convenio de asociación y cooperación entre la ERU y la AECI, si al término de vigencia de la asociación, a las partes no les asiste interés de continuar en la asociación, la construcción pasará automáticamente a ser propiedad exclusiva del Distrito capital – Empresa de Renovación Urbana, en ese evento la edificación deberá incorporarse a los activos de la empresa, afectando el Patrimonio público incorporado.

3- PATRIMONIO

31- HACIENDA PÚBLICA

3105- Capital fiscal

CONCEPTO 201012-147284 del 13-01-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3105 Capital Fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Corporación Autonoma Regional de Caldas,entidad de gobierno general, de los deudores morosos cuyas deudas ya estén prescritas o sea una vez ejecutadas las acciones administrativas y juridicas

2	TÍTULO	1.	BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS
	Tema	1.1	Entidades obligadas a realizar el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado
	Subtema	1.1.1	Reporte de deudores morosos a la Corporación Autonoma Regional de Caldas, cuando no se ha decretado la prescripción

Doctora
ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO
 Profesional Especializado Contabilidad
 Corporación Autónoma Regional de Caldas
 Manizales-Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201012-149738 en la cual consulta sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Qué tratamiento contable se les debe dar a los deudores morosos cuyas deudas ya estén prescritas?
2. ¿Cómo sería el reporte en el boletín de deudores morosos teniendo en cuenta que la entidad no ha decretado la prescripción?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública en relación con los deudores establece que: *"...Representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.*

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

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

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

De otra parte, el párrafo 3º del artículo 2º de la Ley 901 de 2004, 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*". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3o. de la Resolución 531 de 2009 respecto al reporte de acreencias a favor del estado 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 aun prestan mérito ejecutivo y la entidad los controla en estos conceptos.

En todo caso, las acreencias reportadas en el BDME deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor del Estado, aceptadas por la persona natural o jurídica, y que no estén siendo objeto de discusión en la vía gubernativa, en la jurisdicción ordinaria o contenciosa, ni en proceso de responsabilidad fiscal.

El valor absoluto de los cinco (5) SMMLV de las acreencias reportadas por las entidades públicas será el que corresponda a la sumatoria de la obligación principal y los demás valores accesorios originados como consecuencia de la misma, tales como intereses corrientes, intereses de mora, comisiones, sanciones, entre otros.

El reporte en el BDME, de las obligaciones cuyo pago se cumpla mediante la cancelación de cuotas periódicas en una misma entidad estatal, se hará teniendo en cuenta que el valor de la obligación a reportar corresponda a la sumatoria de las cuotas vencidas, incluidos los valores accesorios a la misma, siempre que se cumpla el requisito de valor y plazo determinado en la Ley 901 de 2004.

Las personas que tengan obligaciones morosas por diferentes conceptos en una misma entidad estatal, serán reportadas en el BDME siempre que la sumatoria de las obligaciones, incluidos los demás valores accesorios originados como consecuencia de las mismas, cumplan con el requisito de valor y plazo determinados en la ley”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Teniendo en cuenta que CORPOCALDAS se encuentra clasificada como una entidad de Gobierno General, y de acuerdo con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, el tratamiento contable que debe darse a los deudores morosos cuyas deudas ya estén prescritas, una vez ejecutadas las acciones administrativas y jurídicas a que haya lugar y previo al cumplimiento de las formalidades pertinentes, corresponde a un débito a la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y como contrapartida un crédito a la subcuentas 140101-Tasas ó 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, según corresponda.

2. Como la entidad aún no ha formalizado el proceso de prescripción de los deudores, el reporte en el Boletín de Deudores Morosos deberá realizarse aplicando la totalidad de los criterios definidos en el artículo 3º de la Resolución 531 de 2009, lo cual implica que si los deudores morosos cumplen con las condiciones de tiempo y cuantía, deberán ser reportados en los términos referidos en las consideraciones de éste concepto.

32- PATRIMONIO INSTITUCIONAL

3204- Capital suscrito y pagado

CONCEPTO 20115-154055 del 21-06-11			

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3204 Capital suscrito y pagado
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer las capitalizaciones de Metroplus S.A. como operaciones interinstitucionales

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3204 Capital suscrito y pagado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Metroplus S.A. de la capitalización que debía efectuar un socio en el 2010 y la realizó en el 2011

Doctora
MARTHA C. JARAMILLO M.
Contadora (E)
Metroplus S.A
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154055, en la cual nos informa que los socios de METROPLUS S.A, son entidades públicas que deben realizar la capitalización de la entidad, para que ésta tenga forma de cubrir los gastos de funcionamiento, razón por la cual de conformidad con la información suministrada por usted mediante correo electrónico, los socios reciben a cambio de dicha capitalización acciones de la empresa.

Por lo anterior, consulta:

1. Teniendo en cuenta que al reconocer contablemente la capitalización se ha generado una pérdida para la empresa, por cuanto esta no genera ingresos, es posible reconocer estos recursos en el grupo 47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES y no afectar la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.
2. En el año 2010 uno de los socios de la empresa debía realizar la respectiva capitalización pero solo hasta el año 2011 lo hace, razón por la cual la entidad solicita que se le indique el tratamiento contable de esta situación. Es de anotar que de acuerdo con la información suministrada por usted mediante correo electrónico la suscripción, emisión y el pago de las acciones por parte del socio se efectuó hasta el 2011.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 119, 240, 241 y 242 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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. (...)

9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

240. Noción. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO en el siguiente sentido: "*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.

DINÁMICA

CAPITAL AUTORIZADO

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.

CAPITAL POR SUSCRIBIR (DB)

SE DEBITA CON:

1- El valor del aporte autorizado en las disposiciones legales de creación, así como las que autoricen su incremento.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del capital que se suscriba, con cargo a la cuenta de activo o a la subcuenta 320403-Capital Suscrito por Cobrar (Db)

CAPITAL SUSCRITO POR COBRAR (DB)

SE DEBITA CON:

1- El valor del capital que se suscriba y esté pendiente de recibir.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pagos efectivamente recibidos”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Teniendo en cuenta que la entidad para efectos de recibir los recursos de los socios emite acciones, los aportes de capital corresponden a incrementos directos del patrimonio y por tanto, el capital autorizado, la suscripción y el pago de las acciones se deben reconocer afectando las subcuentas correspondientes, de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.
2. En lo referente a la capitalización que debía efectuar un socio a la empresa en el año 2010, teniendo en cuenta que de acuerdo con la información suministrada por la entidad, la suscripción, emisión y pago de las acciones se efectuó en el 2011, el registro contable de cada una de las etapas de capitalización debe efectuarse en la respectiva vigencia en que haya ocurrido el evento.

Para lo cual con el valor del capital autorizado en el acto administrativo correspondiente, debita la subcuenta 320402-Capital por suscribir (Db) y como contrapartida acredita la subcuenta 320401-Capital autorizado; con el valor del capital suscrito, debita la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db), para el capital que se suscriba y está pendiente de recibir y como contrapartida acredita la subcuenta 320402-Capital por suscribir (Db). En el momento en que la empresa reciba el pago debita la subcuenta correspondiente, de la cuenta del activo que refleje la modalidad de pago efectuada y como contrapartida acredita la subcuenta 320403-Capital suscrito por cobrar (Db).

3208- CAPITAL FISCAL

CONCEPTO 20111-150284 del 31-01-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTA
	Tema	1.1	3208 Capital Fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de RTVC del efecto patrimonial del registro realizado afectando gastos por la entrega del lote mediante convenio a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano

Doctora

NASLY TORRES BERNAL

Contadora

Radio Televisión Nacional de Colombia-Rtvc

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20111-150284 en la cual consulta si RTVC debe retirar adicionalmente de la cuenta del Capital Fiscal, el lote que fue entregado mediante convenio a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano, el cual había sido inicialmente reconocido como una inversión patrimonial, y que posteriormente con base en el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, dicha inversión fue reclasificada al gasto.

Lo anterior teniendo en cuenta que cuando el mencionado lote fue entregado a RTVC por parte de INRAVISIÓN se reconoció en la cuenta de Patrimonio Institucional Incorporado, y que de acuerdo con la dinámica contable, se realizó la reclasificación trasladando su valor a la cuenta de Capital Fiscal.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En las conclusiones expuestas en concepto emitido por la CGN e identificado con el expediente 20097-131911, se estableció que " *El terreno entregado por RTVC como aporte a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano que le otorga la calidad de miembro de la misma, no corresponde a una inversión patrimonial, dado que por tratarse de aportes entregados a una entidad que no es de carácter societario, RTVC no recibe un título de participación como acciones o cuotas o partes de interés social. Por tanto, este aporte debe reconocerse mediante un débito a la subcuenta 580809-APORTES EN ENTIDADES NO SOCIETARIAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en la cual se encuentra registrado el bien objeto de entrega por parte de RTVC. Así mismo, debe retirar el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización), si hay lugar a ello*".

Con base en el concepto antes mencionado, y tal como lo expone en su comunicación, RTVC procedió a reclasificar el valor que había reconocido como un derecho mediante un crédito en la subcuenta 197005-Derechos, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y como contrapartida un débito en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-Otros Gastos ordinarios, registro que genera al cierre del período una disminución en el patrimonio de la entidad y da cuenta del valor entregado por RTVC a la Fundación para fortalecer su patrimonio.

Ahora bien, la dinámica de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, contenida en el Catálogo General del Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

"SE DEBITA CON:

- 1- *El valor de las obligaciones recibidas durante el período contable.*
- 2- *La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el período contable.*
- 3- *La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación.*
- 4- *La reclasificación de la subcuenta 325530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 325525-Bienes, una vez formalizada la propiedad.*

SE ACREDITA CON:

- 1- *El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.*
- 2- *El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.*
- 3- *El valor de los bienes recibidos por una entidad contable pública del gobierno general, para su uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general.*
- 4- *La reclasificación de las obligaciones recibidas a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable."*(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que no es procedente que RTVC retire adicionalmente del Patrimonio Institucional el aporte que hizo a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano, toda vez que según lo indicado por la entidad ya procedió a reclasificar el importe de la incorporación del terreno al capital fiscal, y por otra parte, con el registro realizado con base en el concepto emitido por éste Despacho, al momento de afectar los gastos del período se está reconociendo el efecto en el patrimonio, de tal manera que al realizar el cierre contable, el valor reconocido se traslada al patrimonio institucional en forma de déficit.

CONCEPTO 20114-153094 del 17-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
		1.2	2422 Intereses por pagar
	Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto de Seguros Sociales-ISS de la condonación de la deuda causada a favor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en desarrollo de los créditos de presupuesto, según lo dispuesto en el artículo 88 del Decreto 4803 de 2010

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Jefe Departamento Nacional de Contabilidad
Instituto de Seguro Social
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153094, en la cual consulta el manejo contable que el Seguro Social debe dar a la condonación de los créditos de presupuesto de la Nación, según lo establecido en el artículo 84 de la ley 1420 y en el artículo 88 del decreto 4803 del 13 y 29 de diciembre de 2010.

De otra parte, manifiesta la consulta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en oficio 6.5.0.3 de marzo, informa que de acuerdo con las normas antes citadas le fueron condonados al Seguro Social, créditos de presupuesto por capital e intereses causados hasta marzo 3 de 2011, según los saldos existentes en las cuentas: 220335-Créditos de Tesorería corto plazo, 220833-Créditos de tesorería largo plazo, 242201- Intereses corto plazo créditos de tesorería, 242202- Intereses largo plazo créditos de tesorería, 580134- Operaciones de crédito interno, 580135- Operaciones de Crédito Interno, y 580338-ajuste por diferencia en cambio operaciones de crédito público.

Al respecto, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Decreto 4803 de 2010, que sobre la condonación de créditos al Seguro Social, establece:

"ARTÍCULO 88. Condónese la deuda causada a cargo del Instituto de Seguros Sociales - ISS - a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en desarrollo de los créditos de presupuesto otorgados con anterioridad al 31 de diciembre de 2006."

De otra parte, en materia de registros contables de la transacción consultada, es de atender lo dispuesto en el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

- Normas Técnicas relativas al Patrimonio:

"240. Noción. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal. (...)"

252. El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, (...) patrimonio institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios."

En relación con el Patrimonio Institucional, contempla:

"255. Noción. Comprende los aportes destinados para la creación y desarrollo de entidades contables públicas descentralizadas por servicios. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contempla:

-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 (...)"

La dinámica de la cuenta contempla que se acredita con:

"(...) 5. El valor de las obligaciones condonadas. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

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

En el caso concreto de la condonación de créditos al Seguro Social por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según lo dispuesto en el Art. 88 del Decreto 4803 de 2010, el reconocimiento contable de dicha transacción, se debe efectuar de la siguiente forma:

-Por el valor total del capital condonado

Se realiza un débito en las respectivas subcuentas 220335 -Créditos de Tesorería, de la Cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, y 220833- Créditos presupuestarios, de la cuenta 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, según el tipo de obligación, y un crédito en la subcuenta 320801- Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL por el valor total de capital condonado.

-Por el valor de intereses condonados.

En lo que respecta a los saldos por concepto de intereses que fueron condonados, se debe efectuar la cancelación en la correspondiente cuenta de pasivo mediante un débito en las subcuentas 242201- Operaciones de crédito público internas de corto plazo y 242202- Operaciones de crédito público internas de largo plazo, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL por el valor respectivo.

Los registros anteriores permiten que el ente público refleje en su contabilidad las transacciones derivadas de la condonación de la deuda, atendiendo a la realidad de los hechos económicos subyacentes en cada operación, siendo de precisar que dichas transacciones no dan lugar a operaciones recíprocas, atendiendo a lo consignado sobre el particular en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20119-157507 del 20-09-11

Este concepto fue reiterado por el concepto No. 201111-159515 del 21-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fundación Empresas Públicas de Medellín de los recursos recibidos para el desarrollo de programas institucionales

Doctor
EVER ALEXANDER MUNAR RAMÍREZ
Contador
Fundación Empresas Públicas de Medellín – Fundación EE.PP.M
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157507, en la cual consulta el tratamiento contable de los recursos recibidos de otra entidad contable pública, toda vez que la entidad que hace la entrega lo registró como aportes en entidades no societarias, y cuál es la cuenta que debe utilizar para registrar dicha operación.

Informa la entidad que *"En el año 2011 la Fundación EPM recibe por parte de una entidad contable pública bajo la figura de aportes en entidades no societarias los recursos para la ejecución de proyectos. El reconocimiento y revelación que le da la Fundación EPM es el de otros ingresos"*.

Añade que *"Dentro de su objeto social la Fundación EPM recibirá aportes de diferentes entidades contables públicas como son: Municipios, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Empresas Públicas por Acciones, Empresas Mixtas, entre otros; los cuales serán destinados a los programas de la Fundación, por lo tanto éstos no harán parte del patrimonio sino, del capital de trabajo y no generarán una contraprestación"*.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de los Estatutos de la Fundación Empresas Públicas de Medellín – FUNDACIÓN EE.PP.M, establece: *"La Fundación Empresas Públicas de Medellín es una persona jurídica, sometida al derecho privado, sin ánimo, de utilidad común e interés social, (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

Subsecuentemente, el artículo 2º, señala que *"El objeto de la fundación EEPPM será el de participar en actividades para el fomento de la innovación, investigación científica, desarrollo tecnológico, participación comunitaria, proyección institucional, social, educativa y cultural en los campos relacionados con los servicios públicos domiciliarios"*.

Seguido, el artículo 4º en relación con los Fundadores, señala: *"Los fundadores de la Fundación Empresas Públicas de Medellín, son las Empresas Públicas de Medellín E.S.P., el Fondo de Empleados de las Empresas Públicas de Medellín FEPEP, la Universidad Pontificia Bolivariana U.P.B., la Universidad EAFIT y la Fundación Universitaria CEIPA"*.

Así mismo, el numeral 1 del Artículo 5º de los Estatutos, en referencia a la Conformación del Patrimonio, define que el patrimonio estará conformado *"con los aportes entregados en el momento de la constitución y los que posteriormente efectúen las Entidades fundadoras"*. (Subrayado fuera de texto).

También, la entidad nos informó telefónicamente que los recursos fueron entregados por las Empresas Públicas de Medellín – E.S.P.

Según lo expresado en el Estatuto, los aportes que realizaron los miembros fundadores a la Fundación EE.PP.M al momento de su constitución, así como los que posteriormente efectúen conforman su patrimonio. En consecuencia, de acuerdo con los Estatutos, los recursos que recibió la fundación de las Empresas Públicas de Medellín – E.S.P no debieron reconocerse como un ingreso en la Fundación EE.PP.M, toda vez que el aporte es de una entidad fundadora.

Ahora, desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el párrafo 255 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece en lo relacionado con las normas técnicas relativas al patrimonio institucional: *"Noción. Comprende 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"*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL: *"Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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"*.

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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que la Fundación EE.PP.M, debe reconocer el aporte de Empresas Públicas de Medellín mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Así mismo, me permito indicarle que esta operación no es objeto de reporte en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS, para ninguna de las dos partes intervinientes en la operación.

CONCEPTO 201111-159515 del 21-12-11

Este concepto reitera lo expresado en el No. 20119-157507 del 20-09-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fundación Empresas Públicas de Medellín de los recursos recibidos para el desarrollo de programas institucionales

Doctor
EVER ALEXÁNDER MUNAR RAMÍREZ
Contador
Fundación Empresas Públicas de Medellín – Fundación EE.PP.M
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159515, en la cual solicita reconsiderar el concepto emitido mediante el expediente 20119-157507 del 20 de septiembre de 2011, en el cual señala que la Fundación EE.PP.M, debe reconocer el aporte de Empresas Públicas de Medellín mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Informa la entidad en la precisión lingüística que realiza que *"(...) desde el punto de vista público se distingue entre "aporte" y "participación", para significar que cuando se entregan participaciones, la entidad pública que la hace está tomando el derecho de participar en una entidad con reciprocidad vía dividendos. En cambio, la expresión aporte significa entrega de recursos por parte de una entidad pública a otro ente, con el fin de desarrollar una finalidad específica"*.

Además, añade que *"(...) el problema de la Fundación es que en su estatuto social, claramente se usa la expresión "aporte" como recurso recibido de los fundadores; es decir, se lo define como sinónimo de entrega de "capital", es decir, en palabras del derecho público, como participación. Sin embargo, la fundación no utiliza un lenguaje público sino privado, como quiera que su creación se hizo siguiendo los principios del derecho privado, según se establece en el artículo 1º de su estatuto: la fundación es una entidad sometida al derecho privado.*

(...)

Sin embargo, la calidad de aporte estatutario no depende solamente de la designación que con ese nombre se le de. Estatutariamente hablando, hay aporte si se hace siguiendo los lineamientos del estatuto, es decir, reformándolo para aumentar el patrimonio asignado por los fundadores y si dicha decisión contiene aval del órgano máximo. La inexistencia de reforma del estatuto, así como de decisión del órgano máximo que avale el aporte, impide hablar de aportes recibidos, y por lo tanto, impide reconocer contablemente ese valor como parte del patrimonio. Desde este punto de vista no es posible reconocer como patrimonio algo que estatutariamente no tiene esa calidad".

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

CONSIDERACIONES

El Diccionario de términos de Contabilidad Pública, ISBN: 978-958-98974-3-0 emitido por la Contaduría General de la Nación, define como Aporte de la Nación *"Recurso del Presupuesto General de la Nación que el Gobierno orienta hacia entidades descentralizadas del orden nacional con el objeto de contribuir a la atención de sus compromisos y al cumplimiento de sus funciones y a la creación de otras entidades"*, definición que por analogía, es aplicable al caso, en el sentido de que los recursos entregados engrosan el capital de trabajo de la fundación, y al tiempo se está dando cumplimiento a lo preceptuado en el numeral 1 del Artículo 5º de los Estatutos, en referencia a la conformación del patrimonio, al señalar que el patrimonio estará conformado *"con los aportes*

entregados en el momento de la constitución y los que posteriormente efectúen las Entidades fundadoras". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, desde la perspectiva de la normatividad contable pública es improcedente reconocer los recursos recibidos de las Empresas Públicas de Medellín – E.S.P como un ingreso, a la luz del párrafo 247 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, toda vez que establece en lo relacionado con las normas técnicas relativas al patrimonio: *"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)

Del párrafo anterior, se concluye que solo es viable registrar contablemente como ingresos los recursos recibidos de terceros que tengan la connotación de donación con destino a la financiación de gastos.

Ahora, el párrafo 242 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, 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"*.

En este sentido, el párrafo 255 del Plan General de Contabilidad Pública, establece en lo relacionado con las normas técnicas relativas al patrimonio institucional: *"Noción. Comprende 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"*.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL: *"Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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"*.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y bajo las particularidades contempladas en el numeral 1 del Artículo 5° de los Estatutos de la Fundación, se reitera lo establecido en el Expediente 20119–157507 del 20 de septiembre de 2011, en el sentido de que los recursos asignados para el desarrollo de programas de la fundación por las Empresas Públicas de Medellín, se incorporan patrimonialmente a los estados contables afectando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, si se evidencia que la voluntad de las aportantes de los recursos se orienta en sentido distinto a lo preceptuado en el numeral 1 del Artículo 5° de los Estatutos, con referencia a la conformación del patrimonio, estableciendo claramente las condiciones, alcance, derechos, obligaciones y reglas de juego en que se entregan los recursos a la Fundación, es viable entrar a considerar un replanteamiento del tratamiento contable, de cara a ese contexto.

3215- Reservas

CONCEPTO 20113-152604 del 05-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3215 Reservas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Comisión Nacional de Televisión de las reservas patrimoniales indicadas por la Ley 182 de 1995

Doctora
ENA LUZ ESPITIA CABRALAS
Contadora
Comisión Nacional de Televisión
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152604 en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de las reservas patrimoniales que de conformidad con la Ley 182 de 1995 debe realizar la Comisión Nacional de Televisión.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Comisión Nacional de Televisión ente autónomo de origen constitucional fue constituída mediante la expedición de la Ley 182 de 1995, "*Por la cual se reglamenta el servicio de televisión y se formulan políticas para su desarrollo, se democratiza el acceso a éste, se conforma la comisión nacional de televisión, se promueve la industria y actividades de televisión, se establecen normas para contratación de los servicios, se reestructuran entidades del sector y se dictan otras disposiciones en materia de telecomunicaciones*".

Dicha ley dispone que la Comisión Nacional de Televisión debe constituir reservas patrimoniales con destino al Fondo para el desarrollo de la Televisión, en los siguientes términos:

"Artículo 12. Funciones de la Junta Directiva. Son funciones de la Junta directiva de la Comisión Nacional de Televisión: (...) f) Aprobar y revisar periódicamente el presupuesto anual de la comisión nacional de televisión que le sea presentado por el director.

Con el superávit de cada ejercicio la junta directiva de la comisión deberá crear e incrementar las reservas patrimoniales, entre ellas, las destinadas a absorber las pérdidas eventuales y las que sean necesarias para fortalecer el Fondo para el desarrollo de la televisión, que en esta ley se establece.

El superávit de la comisión nacional de televisión no podrá distribuirse o transferirse, si no se han enjugado totalmente las pérdidas de ejercicios anteriores no cubiertas con cargo a sus reservas.

En todo caso, anualmente se proyectará el resultado neto de la operación de la comisión nacional de televisión, y éste deberá incorporarse en la ley anual de presupuesto. Para este efecto, el superávit que proyecte recibir la comisión se incorporará al presupuesto de renta.(...)”

"Artículo 17. De la Promoción de la televisión pública: *La comisión nacional de televisión efectuará el recaudo de las sumas a que tiene derecho y llevará su contabilidad detalladamente. Una vez hecha la reserva prevista en esta ley para absorber sus pérdidas eventuales, un porcentaje de las utilidades de cada ejercicio se depositará en un fondo denominado Fondo para el desarrollo de la televisión, constituido como cuenta especial en los términos del artículo 2º del Decreto 3130 de 1968, adscrito y administrado por la comisión, el cual se invertirá prioritariamente en el fortalecimiento de los operadores públicos del servicios de televisión y en la programación cultural a cargo del Estado, con el propósito de garantizar el pluralismo informativo, la competencia, la inexistencia de prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético utilizado para el servicio de televisión y la prestación eficiente de dicho servicio.*

La comisión reglamentará lo establecido en este artículo.”

En relación con la normatividad contable pública, el Plan General de Contabilidad Pública precisa que el entorno jurídico de las entidades contables públicas determina sus facultades o limitaciones para dar cumplimiento a las funciones de cometido estatal, es así como los párrafos 17 y 19 señalan:

"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 (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 de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas en la descripción del grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL, señala: *"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."*

Igualmente 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. (...).*

La contrapartida corresponde a las subcuentas 323001-Utilidad o Excedente del Ejercicio, 323003-Utilidad por Exposición a la Inflación, 322501-Utilidad o Excedentes Acumulados y 322503-Utilidad Acumulada por Exposición a la Inflación. La contrapartida de la subcuenta 321511-Acciones y Cuotas Partes Propias Readquiridas (Db) corresponde a la cuenta 1110- Depósitos en Instituciones Financieras.

(...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor apropiado de los resultados. 2- El valor de recolocación de las acciones y cuotas partes readquiridas. (Subrayado fuera de texto)

Según lo expresado señalamos lo siguiente:

CONCLUSIÓN

El entorno jurídico de las entidades contables públicas precisa las facultades o limitaciones para atender el cumplimiento de las funciones de cometido estatal, así como su ubicación dentro de la estructura administrativa pública para efecto de su inclusión en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y en consecuencia los lineamientos para reconocer las operaciones y hechos económicos en desarrollo de sus reglamentos.

Es así como entidades autónomas de origen constitucional como la Comisión Nacional de Televisión, para reconocer la información contable relacionada con el patrimonio debe utilizar las cuentas correspondientes al grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL, en las cuales se registra el aporte destinado para la creación, así como las variaciones patrimoniales originadas por la operación, como serían los Resultados del ejercicio y las Reservas.

En consecuencia, con el fin de reconocer las reservas patrimoniales indicadas por la Ley de creación de la Comisión Nacional de Televisión y específicamente la relacionada con el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública la entidad debitará la subcuenta 323001-Utilidad o excedente del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO y acreditará la subcuenta 321590-Otras reservas, de la cuenta 3215-RESERVAS.

CONCEPTO 20116-155468 del 26-07-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3215 Reservas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de CANDEASEO S.A. E.S.P de la reinversión de utilidades en propiedades planta y equipo

Doctora
GLORIA ESPERANZA TEPUD JOJOA
Gerente
Empresa Regional de Servicio Público de Aseo de Candelaria
CANDEASEO S.A. E.S.P
Candelaria -Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155468 en la cual consulta sobre la distribución de las utilidades de la entidad.

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

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 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)

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).

Por su parte, 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 (...).*"

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, 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; razón por la cual, la provisión en el flujo de caja, las decisiones de constituir una reserva de las utilidades para la adquisición de Propiedades, planta y equipo y el tiempo máximo para que los accionistas tomen decisiones sobre las utilidades acumuladas, son decisiones que exceden la competencia del Contador General de la Nación.

Respecto al punto dos de lo consultado, el procedimiento contable a seguir para reconocer las utilidades que se reinvierten en propiedades, planta y equipo, la entidad debe disminuir el saldo de las utilidades en la subcuenta 323001-Utilidades o excedente del ejercicio, de la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO y acreditar la subcuenta 321503-Reserva ocasional, de la cuenta 3215-RESERVAS.

Ahora bien, con respecto al punto cuatro de la consulta me permito informarle que el Superávit fiscal es un concepto que no ha sido definido en el Régimen de Contabilidad Pública y como tal no somos competentes para establecer cuál es el significado por ser de carácter presupuestal. Respecto al concepto de utilidades, el Catálogo General de Cuentas del RCP la describe la cuenta Resultado del ejercicio como: "*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, diferenciando la parte correspondiente a los resultados por exposición de la inflación”

3220- Dividendos y participaciones decretados en especie

CONCEPTO 201112-159650 del 22-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	3220 Dividendos y participaciones decretados en especie 3204 Capital suscrito y pagado
	Subtema		Reconocimiento por parte de EMPODUITAMA S.A. E.S.P. de la capitalización de algunos de los conceptos contables del patrimonio siempre y cuando la asamblea de accionistas la apruebe

Doctoras
ANA DORIS GUZMÁN DÍAZ
Subgerente General
NORA ELISABETH BECERRA FLECHAS
Profesional especializado
Empoduitama S.A. E.S.P.
Duitama - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159650, en la cual informa que EMPODUITAMA S.A. E.S.P. es una empresa por acciones de patrimonio totalmente público, indica su composición patrimonial y consulta sobre la conveniencia y el procedimiento contable para la capitalización de las cuentas que conforma el patrimonio.

Sobre el particular, este despacho se permite manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con relación a la conveniencia o no de realizar la capitalización de los saldos registrados en las distintas cuentas del patrimonio, les informo que no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre el particular, dicha decisión, como bien lo plantean en su comunicado, es del resorte de la asamblea de accionistas, y debe respetar los estatutos de la empresa y la normatividad aplicable a las sociedades por acciones, y a las empresas de servicios públicos domiciliarios, lo anterior de conformidad con lo establecido en el párrafo 242 del Plan General de Contabilidad Pública, que al describir la norma técnica relativa al patrimonio indica que:

"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."

CONCLUSIÓN

Con relación al procedimiento contable que se debe aplicar, en caso de que la asamblea de accionistas apruebe la capitalización de algunos de los conceptos contables del patrimonio, previo el lleno de los requisitos legales a que haya lugar, la empresa debe debitar los valores aprobados por la asamblea de accionistas de cada uno de las cuentas objeto de capitalización y acreditar la subcuenta 322001-Dividendos decretados en acciones de la cuenta 3220-DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES DECRETADOS EN ESPECIE, que *"Representa el valor apropiado del resultado del ejercicio y de las ganancias acumuladas hasta tanto se efectúe la correspondiente emisión de acciones, cuotas o partes de interés social y los traslados en las respectivas cuentas patrimoniales."*

Con la emisión de las acciones se debita la subcuenta 322001-Dividendos decretados en acciones de la cuenta 3220-DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES DECRETADOS EN ESPECIE y se acredita la subcuenta 320401-Capital autorizado, de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

No obstante lo anterior, es de resaltar que los valores registrados en la cuenta 3215- RESERVAS, que *"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."*, sólo pueden ser utilizados en el propósito para el cual se constituyen y por consiguiente, sólo pueden ser distribuidos aquellos valores que superen los requerimientos establecidos legalmente o cuando los estatutos o la norma que los creó sea modificados.

Así mismo, las dinámicas de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN que *"Representa el valor del aumento neto del valor en libros de los activos, determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas."* no contempla la posibilidad de debitarse para efectos de capitalización por cuanto estos valores no se encuentran efectivamente realizados.

3230- Resultados del ejercicio

CONCEPTO 201111-159008 del 22-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3230 Resultados del ejercicio
		1.2	3225 Resultados de ejercicios anteriores
		1.3	2425 Acreedores
	Subtema		Reconocimiento contable por parte del Aeropuerto Olaya Herrera de los excedentes financieros que debe girar al municipio de Medellín

Doctora
LUZ FANNY PARRA BERMÚDEZ

Profesional especializada administrativa y financiera
Aeropuerto Olaya Herrera
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159008, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los excedentes financieros que la entidad debe girar al Municipio, originados en los recursos recibidos por la supervisión y seguimiento al contrato de concesión del aeropuerto Olaya Herrera de la ciudad de Medellín. Y de otra parte, pregunta si esa entidad como Establecimiento Público puede distribuir utilidades.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1333 de 1986, *"Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal"*, en el artículo 156 señala: *"Las entidades descentralizadas municipales se someten a las normas que contenga la ley y a las disposiciones que, dentro de sus respectivas competencias, expidan los Concejos y demás autoridades locales en lo atinente a su definición, características, organización, funcionamiento, régimen jurídico de sus actos, inhabilidades, incompatibilidades y responsabilidades de sus juntas directivas, de los miembros de éstas y de sus representantes legales"*

En relación con la normatividad contable pública, el Plan General de Contabilidad Pública, en cuanto al entorno jurídico del sector público colombiano, señala: *"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."*

De otra parte, el párrafo 119 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, expresa: **"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.(...)"*

El Catálogo General de Cuentas al describir la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, señala: *"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, diferenciando la parte correspondiente a los resultados por exposición a la inflación."*

La contrapartida de las subcuentas 323001-Utilidad o Excedente del Ejercicio y 323002-Pérdida o Déficit del Ejercicio corresponde a la subcuenta 590501-Cierre de Ingresos, Gastos y Costos. (...)

UTILIDAD O EXCEDENTE

SE DEBITA CON: *1- El valor del traslado a la subcuenta 322501-Utilidad o Excedentes Acumulados, al inicio del período contable. (...)"*

Así mismo, la Resolución 189 de 22 de julio de 2010, que modifica el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS

ANTERIORES, como *"Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales esta pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades o de excedentes; 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.

Se debita con: "(...) 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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar

CONCLUSIÓN

En desarrollo del proceso contable, el excedente o utilidad resultante del ejercicio contable debe reconocerse en la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, de la cual deberá reclasificarse el saldo, a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, al inicio del período contable siguiente.

Una vez el máximo órgano competente de la entidad apruebe el monto que por concepto de excedentes financieros ésta debe entregar al Municipio de Medellín, reconocerá la obligación mediante un débito a la subcuenta 322501-Utilidad o excedente del ejercicio, de la cuenta 3225-RESULTADOS DEL EJERCICIO, con crédito a la subcuenta 242550-Excedentes financieros, de la cuenta 2425-ACREEDORES, cuenta que será cancelada con el giro correspondiente.

En consecuencia, el reconocimiento de los excedentes financieros entregados por el Establecimiento Público al Municipio afecta directamente el Patrimonio y no el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, por lo que la entidad deberá reversar los registros realizados en el período, por este concepto.

De otra parte, según el régimen jurídico de los Establecimientos públicos estos son entidades públicas no societarias en las cuales sus utilidades no son objeto de distribución, no obstante es pertinente indicar que las normas que establecen el Régimen político Municipal señala a las entidades descentralizadas el deber de atender en su organización y funcionamiento a las normas que expidan las autoridades locales, en consecuencia la entidad Aeropuerto Olaya Herrera deberá verificar en las normas expedidas por el Concejo Municipal para su constitución, sobre composición patrimonial y disposición de utilidades, si éstas permiten entregar al Municipio recursos diferentes de los excedentes financieros.

3235- Superávit por donación

CONCEPTO 20111-150328 del 28-01-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1. 1.2. 1.3.	3235 Superávit por donación 1615 Construcciones en curso 2401 Adquisición de bienes y servicios nacionales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Sociedad Acueducto Regional Costero S.A. E.S.P. del convenio de apoyo financiero con la empresa privada Construcciones San Vicente S.A. para cubrir los costos que demanda el proyecto de instalación de líneas de conducción para continuar la etapa II-Fase I de la línea de conducción del acueducto

Doctor

DORLYS DE JESÚS CASTRO ÁVILA

Sociedad Acueducto Regional Costero S.A. E.S.P – ARCOS S.A. E.S.P.
Barranquilla-Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20111-150328, en el cual consulta el tratamiento contable que debe aplicar a los recursos recibidos de terceros para la compra de servidumbres y demás gastos como honorarios, transporte y otros.

Informa la entidad que *"Actualmente los recursos recibidos de terceros los tengo contabilizado como un PASIVO en la cuenta 2425 AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y los gastos por compra de servidumbre y otros como un ACTIVO en la cuenta 1915 OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA"*.

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la consulta formulada es importante referenciar la definición y otros aspectos relacionados que establece el Código Civil sobre servidumbre, y el convenio de apoyo financiero, suministrado por la entidad, así:

"ARTÍCULO 653. <CONCEPTO DE BIENES>. Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales.

Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro.

Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas.

(...)

ARTÍCULO 665. <DERECHO REAL> Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona.

Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales.

(...)

ARTICULO 939. <ADQUISICION DE SERVIDUMBRES>. <Artículo subrogado por el artículo 9o. de la Ley 95 de 1890. El nuevo texto es el siguiente:> Las servidumbres discontinuas de todas clases y las continuas inaparentes sólo pueden adquirirse por medio de un título; ni aun el goce inmemorial bastará para constituir las.

Las servidumbres continuas y aparentes pueden constituirse por título o por prescripción de diez años, contados como para la adquisición del dominio de fundos.

ARTÍCULO 940. <TITULO CONSTITUTIVO Y SUPLETIVO>. El título constitutivo de servidumbre puede suplirse por el reconocimiento expreso del dueño del predio sirviente. (...).

ARTICULO 941. <DERECHOS Y OBLIGACIONES>. El título o la posesión de la servidumbre por el tiempo señalado en el artículo 939, determina los derechos del predio dominante y las obligaciones del predio sirviente". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 57, del capítulo III. De las Expropiaciones y Servidumbres, de la ley 142 de 1994, establece lo siguiente: "*Cuando sea necesario para prestar los servicios públicos, las empresas podrán pasar por predios ajenos, por una vía aérea, subterránea o superficial, las líneas, cables o tuberías necesarias; ocupar temporalmente las zonas que requieran en esos predios; remover los cultivos y los obstáculos de toda clase que se encuentren en ellos; transitar, adelantar las obras y ejercer vigilancia en ellos; y, en general, realizar en ellos todas las actividades necesarias para prestar el servicio. El propietario del predio afectado tendrá derecho a indemnización de acuerdo a los términos establecidos en la Ley 56 de 1981, de las incomodidades y perjuicios que ello le ocasione.*" (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Convenio de apoyo financiero suscrito entre el Acueducto Regional Costero S.A. E.S.P. "ARCOS S.A. E.S.P." y Construcciones San Vicente Limitada, en las consideraciones, establece: "(...) 4. *Que ARCOS S.A. E.S.P., lidera el proyecto de construcción del Acueducto Regional Costero, el cual se adelanta por etapas dada la magnitud y recursos que demanda, y dentro de este tiene la intervención en la ruta Cartagena-Barranquilla a la altura del Municipio de JUAN DE ACOSTA. (...) 8. Que CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A ha decidido vincularse al proyecto, participando de los costos para la Ampliación de redes de conducción del Acueducto Regional Costero, de manera que se priorice la construcción de las obras de ampliación de cobertura y logre llevarse la Línea de Conducción desde Santa Verónica hasta km 64.5 vía Cartagena-Barranquilla, que incluye la solución de acueducto a Aquamarina Beach Resort. 9. Que la participación voluntaria de CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A. en la solución de la problemática de saneamiento básico en el Municipio de Juan de Acosta, redundará en beneficio de la comunidad en general que se verá favorecida con el servicio, una vez este (sic) entre en funcionamiento, y de paso el proyecto habitacional que tiene en ejecución el aportante".* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, respecto del objeto, la cláusula primera señala que *"Por medio del presente convenio, CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A. se vincula a la gestión que adelanta ARCOS A.S. E.S.P, para continuar la etapa II – Fase I de la línea de conducción del acueducto costero, a la altura del Municipio de Juan de Acosta desde Santa Verónica hasta el km 64.5 vía Cartagena-Barranquilla, a la altura de Aguamarina Beach Resort. Para este efecto, CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A. se vincula para cubrir los costos que demanda el proyecto de instalación de las líneas de conducción, para garantizar que la cobertura del acueducto, que corresponde a la construcción y paso de la tubería del Acueducto Regional Costero, garantiza para el complejo que construye la factibilidad del servicio de agua potable. Por su parte, ARCOS se compromete a invertir la totalidad de los recursos referidos, en la constitución de las servidumbres que sean necesarias construir en el trazado de la tubería antes mencionada, incluidos los costos para su perfeccionamiento. (...)".*

En la Cláusula Segunda sobre Compromiso Especial, establece que *"ARCOS S.A. E.S.P. se compromete, a construir las servidumbres requeridas para la ejecución del proyecto y gestionar ante la Gobernación del Atlántico la financiación, ejecución y construcción total del proyecto, de manera que el complejo turístico cuente con el servicio de agua potable. De igual manera ARCOS S.A. E.S.P. se encargará de realizar las correspondientes escrituración de las servidumbres que resulten de la base de datos, de los predios que se afecten con la franja de terrenos para la construcción del acueducto, (...).ARCOS S.A. E.S.P. destinará el valor que desembolsa CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A. al pago de los derechos de servidumbre y demás gastos generales que impliquen los trámites requeridos para tal fin y necesarios para la instalación de la línea de conducción donde se conectarán las redes de distribución internas del complejo turístico, (...). Por lo anterior, ARCOS S.A. E.S.P. se compromete a adjudicar y celebrar los contratos que se requieran en desarrollo del presente convenio. ARCOS S.A. E.S.P. no podrá delegar estas funciones en ningún caso".*Subrayado fuera de texto)

El precitado convenio en la Cláusula Séptima, señala: *"Los desembolsos que CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A. en forma voluntaria hace en los términos de este convenio, a ARCOS S.A. E.S.P., no implica que CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A. se constituya como accionista de la Sociedad Acueducto Regional Costero S.A. E.S.P. "ARCOS S.A. E.S.P.", como tampoco representa propiedad, titularizado (sic) dominio alguno sobre la infraestructura que para ARCOS S.A. E.S.P. construya la Gobernación del Atlántico, en desarrollo del proyecto de construcción de redes de conducción que permitirán la conexión del complejo turístico AGUAMARINA BEACH RESORT al servicio de agua potable del Acueducto Costero, ni lo exime del costo del consumo del servicio de acueducto que deba pagar".* (Subrayado fuera de texto).

Por último, me permito citar los apartes normativos correspondientes del Régimen de Contabilidad Pública. En lo relacionado con las condiciones que se asocian a las características cualitativas de "Relevancia" de la información contable pública, el párrafo 110, expresa que *"La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, 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". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 165, con relación a la noción de propiedades, planta y equipo dispone que: "comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)" (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 247, en referencia a las normas técnicas relativas al patrimonio, establece que "El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, como "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 la cuenta establece que se debita con: "1- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones".

También describe la cuenta 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".

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos entregados a ARCOS S.A. E.S.P, en el marco del convenio de apoyo financiero por CONSTRUCCIONES SAN VICENTE S.A, para cubrir los costos que demanda el proyecto de instalación de las líneas de conducción, y así garantizar la factibilidad del servicio de agua potable para el complejo que se construye, se reconocen mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 323501-Dinero, de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN.

Las obligaciones derivadas de la constitución de las servidumbres que se requieran para el paso de la tubería del Acueducto, se reconocen como parte del costo del bien que se está formando, con un débito en la subcuenta 161504-Plantas, ductos y túneles, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Una vez realizado el pago a los beneficiarios, se debita la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y se acredita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así las cosas, la Empresa debe proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar, dado que el tratamiento contable antes referenciado resulta diferente al aplicado por la entidad.

CONCEPTO 201111-159091 del 09-12-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3235 Superávit por donación
	Subtema	1.1.1	Improcedencia de reclasificar a la cuenta de capital fiscal el superávit por donación

Doctor
CARLOS ALBERTO ARISTIZÁBAL OSPINA
Asesor Control Interno
Industria Licorera de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159091, en la cual consulta si es procedente reclasificar el valor reconocido en la cuenta de Superávit por donación a la cuenta de Capital Fiscal, y que corresponde a la contabilización de una donación recibida de particulares con destino a la realización del museo del ron.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, como:
"Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido."

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registran el tipo de bien o derecho recibido en donación.

Se debita con: 1) El valor reclasificado a la cuenta 3260-Patrimonio de entidades en procesos especiales.

Se acredita con: 1) El valor de los bienes y derechos recibidos en donación."

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar

CONCLUSIÓN

Según lo establecido en el Catálogo General de Cuentas, la dinámica de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, no contempla su reclasificación a la cuenta de Capital Fiscal, en consecuencia no es procedente la contabilización propuesta en la consulta.

3255- Patrimonio institucional incorporado

CONCEPTO 20113-152749 del 13-04-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3255 Patrimonio institucional incorporado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Corporación para el Desarrollo Sostenible del Norte y Oriente Amazónico en la contrapartida del registro de las crías nacidas de semovientes en experimentación registrados

Doctora
ZULMA CONSTANZA CLAVIJO
Contador
Corporación para el desarrollo sostenible del norte y oriente amazónico
Puerto Inírida - Guainía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–152749 en la cual consulta cuál es la contrapartida de la cuenta 1610-SEMOVIENTES, para el registro de las crías nacidas vivas (chiguiros) de los animales que la entidad tiene para experimentación.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como: "*Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...)*"

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

El registro de las crías nacidas de los semovientes que la entidad posee para experimentación, se registran debitando la subcuenta 161003-Para experimentación, de la cuenta 1610-SEMOVIENTES y acreditando la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, para ser consistente con la afectación que se realiza a la cuenta Patrimonio por cuenta de la amortización mensual de estos bienes.

3265- Recursos de Cofinanciación

CONCEPTO 201110-158606 del 01-11-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3265 Recursos de cofinanciación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Retirar S.A. E.S.P. del aporte recibido del convenio interadministrativo de cofinanciación suscrito con la Gobernación de Antioquia

Doctora
ADRIANA QUICENO R.
Coordinadora administrativa
Empresa de Aseo Retirar S.A. E.S.P.
El Retiro – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158606 en la cual consulta el registro contable de los aportes recibidos en desarrollo del convenio interadministrativo firmado con la Gobernación de Antioquia.

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la copia del Convenio Interadministrativo de Cofinanciación No. 2010-CF-34-0042 celebrado entre la Secretaría del Medio Ambiente y la Empresa de Aseo Retirar S.A. E.S.P.

El mencionado convenio interadministrativo dentro de la consideraciones previas, establece en otras: "1) La Secretaría del Medio Ambiente del Departamento de Antioquia, en la Línea Estratégica 4. Desarrollo Territorial – Medio Ambiente, del Plan de Desarrollo 2008-2011, fijó el objetivo

específico "Propender por el manejo y uso sustentable de los recursos naturales, para el bienestar de las comunidades de acuerdo con las especificidades locales y regionales"; 2) Para alcanzar el objeto planteado y contribuir a un manejo adecuado de los recursos naturales se estableció el programa No.7 "Manejo ambiental de residuos sólidos", que propende por el fortalecimiento de los planes de gestión ambiental de los municipios, y cuyas acciones tienen como finalidad la debida reincorporación a su estado natural"

Así mismo, la Cláusula Primera, señala como objeto, *"Cofinanciar la adquisición de un vehículo recolector compactador de residuos sólidos para el municipio de El Retiro".*

La Cláusula Segunda en lo relacionado con las obligaciones de las partes, indica que es responsabilidad de Las Empresas *"(...) 8) Establecer las garantías necesarias que le den seguridad a la Secretaría del Medio Ambiente, de que la inversión será efectiva. 9) Asumir los impuestos y demás gastos que demande la compra y el mantenimiento del vehículo en el futuro. (...) 12) El vehículo compactador de basuras deberá llevar inscrito en lugar visible la frase Convenio Gobernación de Antioquia – Secretaría del Medio Ambiente – Empresa de Aseo Retirar S.A. E.S.P., con sus respectivos logos institucionales. Lo anterior, su ubicación, calidad y demás deberán estar aprobados por el encargado del seguimiento y control por parte de la Gobernación".*

Seguido, señala que El Departamento se compromete a *"1) Prestar el apoyo necesario para efectos de la contratación. 2) Entregar el aporte a que se compromete dentro de éste Convenio, en forma y tiempo establecido".*

Ahora, desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el párrafo 255 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece en lo relacionado con las normas técnicas relativas al patrimonio institucional: *"Noción. Comprende 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".*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, como: *"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".*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el aporte recibido por el convenio interadministrativo de cofinanciación suscrito con el Departamento de Antioquia, no corresponde a un ingreso sino a un fortalecimiento patrimonial, y se debe reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 326502-Departamento, de la cuenta 3265- RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

Así mismo, me permito indicarle que esta operación no es objeto de reporte en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS, para ninguna de las dos partes intervinientes en la operación.

4- INGRESOS

41- INGRESOS FISCALES

4110- No Tributarios

CONCEPTO 201112-159585 del 13-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4110 No tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Policía Nacional de los dineros recibidos en virtud de la sentencia o fallo definitivo condenatorio o sancionatorio del personal

Doctora
DIANA MARCELA SANDOVAL GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional - CASUR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 201112-159585, en el cual consulta la cuenta del ingreso para reconocer los dineros por concepto del personal de la Policía Nacional suspendido y que en el momento de ser condenados el 50% del sueldo es girado a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional - CASUR, o en su defecto estudiar la posibilidad de crear el código contable respectivo, toda vez que en la actualidad se está reconociendo en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, superando dicho monto el 5% del valor de la cuenta.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular, es de tener en cuenta lo señalado en el artículo 50 del Decreto 1791 de 2000: *"SUSPENSIÓN. Cuando en contra de un uniformado se dicte medida de aseguramiento consistente en detención preventiva, el Director General de la Policía Nacional dispondrá su suspensión en ejercicio de funciones y atribuciones. Contra la resolución que disponga la suspensión no procederá recurso alguno.*

Durante el tiempo de la suspensión, percibirá las primas y subsidios y el cincuenta por ciento (50%) del sueldo básico correspondiente. Si fuere absuelto o favorecido con cesación de procedimiento o preclusión de la investigación, deberá reintegrarse el porcentaje del sueldo básico retenido".

Por su parte, el párrafo 2 del artículo 95 del Decreto 1790 de 2000, establece que "Cuando la sentencia o fallo definitivo fuere condenatorio o sancionatorio, las sumas retenidas en desarrollo de lo dispuesto en el presente artículo pasarán a formar parte de los recursos propios de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares". (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el párrafo 274 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, define 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 éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Diccionario de términos de Contabilidad Pública, ISBN: 978-958-98974-3-0 emitido por la Contaduría General de la Nación, define como Sanción "Castigo que impone una autoridad, derivado de la contravención a un ordenamiento legal o normativo". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En consecuencia, se concluye que los dineros recibidos en virtud de la sentencia o fallo definitivo condenatorio o sancionatorio del personal de la Policía Nacional, con ocasión de la acción disciplinaria ejercida a los miembros de la Institución por el incumplimiento de sus deberes, de conformidad con lo establecido en los decretos 1790 y 1791 de 2000, se debe reconocer en la subcuenta 411004-Sanciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, prevista por el Catálogo General de Cuentas, para registrar todos aquellos ingresos derivados de la contravención a un ordenamiento legal o normativo merecedor de una pena o multa que el legislador impone.

43- VENTA DE SERVICIOS

4305- Servicios Educativos

CONCEPTO 20118-157327 del 04-10-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4305 Servicios educativos
		1.2	4395 Devoluciones, rebajas y descuentos en la venta de servicios (Db)
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del incentivo académico cuando el recibo de pago incluye el descuento
		1.2.1	Reconocimiento del incentivo académico cuando este es posterior a la expedición del recibo de matrícula

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 20118-157327, en la cual consulta el procedimiento contable para reconocer los incentivos académicos que la entidad otorga a los estudiantes, para lo cual deben considerarse dos eventos: 1) El beneficio es aprobado para aplicar en el siguiente período académico, en este caso el recibo de pago incluye el descuento por el incentivo y 2) El estudiante cancela el valor total de la matrícula o derechos de grado y el beneficio es aprobado posteriormente, caso en el cual se efectúa el reintegro al estudiante.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el tratamiento contable que las entidades contables públicas deben aplicar a los estímulos que la entidad de educación concede a sus estudiantes, la CGN en concepto 20093-127421 de julio 10 de 2009, dirigido a la doctora Diana Cristina Molina, Contadora del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional se pronunció sobre el tema en los siguientes términos: *"CONSIDERACIONES: (...) Así las cosas, debe entenderse el descuento comercial como aquel que no está supeditado a ninguna condición y se da en el momento de realizar una transacción, disminuyendo el precio en el momento de la venta o prestación del servicio, por lo cual, al no estar sometido a ninguna condición o restricción no debe ser reconocido contablemente, así, el ingreso deberá reconocerse por su valor neto.*

De otra parte, el descuento condicionado es aquel que, a diferencia del comercial, se encuentra condicionado a una determinada situación o hecho futuro, como por ejemplo el pronto pago, el cual está sujeto a una condición relacionada con el pago antes del plazo pactado, y el cual se hará efectivo cuando se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento. En este caso, los descuentos por la prestación de servicios debe reconocerse como un ingreso, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS, 4295-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES, o 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS. (...)

Con base en las consideraciones expuestas, los estímulos académicos otorgados por el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional-ITFIP a los estudiantes, no deben ser reconocidos contablemente, toda vez que éstos no están supeditados a ninguna condición o hecho futuro, así las cosas, el ingreso por la prestación de servicios educativos debe reconocerse por su valor neto, para los casos de los estímulos de 50% y 35%"

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, como: *"Representa el menor valor de los ingresos por la venta de servicios como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el periodo contable.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1407-Prestación de Servicios, 1408-Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud y 2425-Acreedores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de las devoluciones, rebajas y descuentos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los lineamientos de la CGN para el tratamiento contable de los incentivos académicos por parte de las entidades contables públicas, en el primer caso cuando el beneficio es aprobado para aplicar en el siguiente período académico y en consecuencia el recibo de pago incluye el descuento, debe asemejarse a un descuento comercial, en donde para otorgarlo no se espera el cumplimiento de condición alguna, caso en el cual la entidad debe reconocer el ingreso por el valor neto del recibo expedido al estudiante, afectando la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

De otra parte, cuando el valor del recibo de pago corresponda al total de la matrícula, debe reconocerse el ingreso por este valor y el estímulo otorgado posteriormente constituye un menor valor de los ingresos, debitando la subcuenta 439501-Servicios educativos, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (Db), y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2425-ACREEDORES, independiente del período en el cual se realice el descuento.

4360- Servicios de documentación e identificación

CONCEPTO 201110-158739 del 20-12-11	
Este concepto deja sin vigencia los conceptos 201012-150113 del 12-01-11, 20115-154024 del 16-06-11, 20116-155313 del 08-09-11	

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4360 Servicios de documentación e identificación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil, de los ingresos recibidos por la expedición de duplicados de las cédulas y tarjetas de identidad.

Doctora
SONIA FAJARDO MEDINA
Directora Financiera
Fondo Rotatorio de la Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158739, en la cual solicita reconsideración a la respuesta emitida al oficio radicado con el expediente número 20116-155313, relacionada con el procedimiento contable para el reconocimiento de los ingresos percibidos por la entidad, principalmente por la expedición de duplicados de las cédulas y tarjetas de identidad.

En atención a la normatividad que reglamenta el cobro a los ciudadanos por la expedición de los documentos de identificación, la Contaduría General de la Nación - CGN señaló en la comunicación emitida a esa entidad, que el tratamiento contable a aplicar por estos recursos es el relacionado con las tasas, afectando las cuentas de Ingresos no Tributarios.

CONCLUSIÓN

Como el Catálogo General de Cuentas clasifica esta operación en el grupo de Venta de servicios, cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN y de acuerdo con el procedimiento definido para la parametrización contable del Ingreso en SIIF está asociada al rubro de venta de servicios, consideramos pertinente mantener vigente el tratamiento contable aplicado en el SIIF II, mediante el cual el Fondo Rotatorio de la Registraduría reconoce el ingreso como Servicios de documentación e identificación y en consecuencia dejar sin vigencia, en lo relacionado con el reconocimiento de los ingresos, los conceptos 201012-150113 de 12 de enero de 2011, 20115-154024 de 16 de junio de 2011, 20116-155313 de 8 de septiembre de 2011.

Cabe anotar, que conforme a la regulación contable pública, para el reconocimiento de los ingresos originados en actividades de prestación de servicios, deberán asociarse los costos y/o gastos relacionados con el consumo de los recursos necesarios para generar estos ingresos.

De otra parte, es pertinente señalar que corresponde a la entidad contable pública implementar las medidas de carácter administrativo que permitan controlar los recaudos recibidos y las solicitudes efectivamente presentadas y tramitadas, para que en el evento de presentarse solicitudes de devolución a los usuarios de dineros consignados y no utilizados, la entidad pueda efectuar, debidamente soportado, el desembolso correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditará la subcuenta 242590-Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

4390- Otros Servicios

CONCEPTO 20118-157285 del 06-09-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4390 Otros servicios 7690 Otros servicios de hotelería y de promoción turística
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Sociedad Hotelera Tequendama de los servicios conexos (organización de eventos, parqueadero, lavandería, peluquería) a la explotación de la industria hotelera

Mayor General ®
ORLANDO SALAZAR GIL
Gerente General
Sociedad Hotelera Tequendama
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157285, mediante la cual solicita emitir concepto con referencia a la actuación que en materia contable debe adoptar la Sociedad Hotelera Tequendama S.A, teniendo en cuenta las observaciones efectuadas por la Contraloría General de la República a los estados contables de la vigencia 2008 en relación con el reconocimiento de ingresos provenientes de la organización de eventos y demás ingresos conexos al servicio de hotelería en la cuenta 4345-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, en los siguientes términos: *"Se observa revelación que desatiende criterios de registro en cuentas de ingresos, dado que algunos valores con los que afecta la contabilidad, no corresponden a conceptos previstos en la dinámica del plan de cuentas. Lo anterior se identifica como omisión de Control Interno Contable y establece contradicción con los principios de contabilidad pública de registro y causación"*, y por tanto la cuenta a utilizar es la 4390-OTROS SERVICIOS. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 62 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, 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, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 104 del PGCP en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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)

Subsecuentemente, la norma contable en el párrafo 271, señala 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. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas - CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas 4345-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, como: *"el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios de hotelería y promoción turística"*, y la 4390-OTROS SERVICIOS, como: *"el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios no relacionados en las cuentas anteriores"*.

También, en el grupo 76-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA del CGC, dispone: *"En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación de los servicios de hotelería y de promoción turística, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal"*, así mismo contiene las cuentas 7601-ALOJAMIENTO, 7602-SUMINISTRO DE BEBIDAS Y ALIMENTOS y la 7690-OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los ingresos provenientes de la explotación de la industria hotelera que es la operación básica o principal de la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., se registran según correspondan, en las subcuentas 434505-Alojamiento, 434506-Suministro de bebidas y alimentos, el servicio de telefonía local y larga distancia en la subcuenta 434590-Otros servicios hoteleros, de la cuenta 4345-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.

Los ingresos que provienen de las actividades conexas al servicio de hotelería, como la organización de eventos, incluido el alquiler de salones, el servicio de banquetes (interno y externo) y el alquiler de los equipos se reconocen en la subcuenta 439022-Organización de eventos, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Así mismo, se debe reconocer el servicio de parqueo de vehículos en la subcuenta 439030-Servicio de parqueadero, el de lavandería en la subcuenta 439026-Servicios de lavandería y el servicio de peluquería en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, 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.

En cuanto a la acumulación de los costos de producción, el servicio de alojamiento se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 7601-ALOJAMIENTO; el suministro de bebidas y alimentos en la cuenta 7602-SUMINISTRO DE BEBIDAS Y ALIMENTOS; el servicio de lavandería en cuenta 7908-SERVICIOS DE LAVANDERÍA, y el servicio de parqueadero así como el de organización de eventos, se acumulan en la cuenta 7690-OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, debiendo habilitar códigos auxiliares que especifiquen cada concepto, y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria cuando este valor supere el 5% del total de la cuenta permitiendo un mejor conocimiento de las transacciones, hechos y operaciones.

4395- Devoluciones, rebajas y descuentos en venta de servicios (DB)

CONCEPTO 20111-150606 del 04-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4395 Devoluciones, rebajas y descuentos en venta de servicios (DB)
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de devoluciones por servicios de publicidad

Doctora
GLADIS ELENA ZULETA ZULETA
Contadora
METROPLÚS S.A.
Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150606, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: "(...) *Contablemente esta actividad de publicidad esta clasificada como ingresos no operacionales y en el mes de diciembre hubo una devolución por un servicio originando una Nota Crédito en esta operación. Al consultar en el plan contable, no existe una cuenta de devoluciones para los ingresos no operacionales, (...) a que cuenta debo llevar esta devolución.*"

CONSIDERACIONES

Los párrafos 262, 268 y 281 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen que: 262. *"Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado*". (Subrayado fuera de texto).

Tratándose de ingresos, el párrafo 268 establece: *"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."*

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTAS DE SERVICIOS (DB) expresa que *"Representa el menor valor de los ingresos por la venta de servicios como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el período contable."*

"SE DEBITA CON:

- 1. El valor de las devoluciones, rebajas y descuentos.*

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIÓN

De las citadas consideraciones se concluye que de conformidad con la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de

contabilidad pública, la devolución generada por la prestación de servicios de publicidad, debe reconocerse en la subcuenta 439590-Otros servicios, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS.

Lo anterior, con independencia de la clasificación en operacionales y no operacionales que debe hacer la entidad para efectos de revelación en los estados contables, con base en las respectivas definiciones.

CONCEPTO 20115-153999 del 23-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	4395 Devoluciones, rebajas y descuentos en venta de servicios Db) 63 Costo de Venta de Servicios
	Subtema		Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Medellín de los descuentos por pronto pago de bienes adquiridos y vendidos

Doctora
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS
 Profesional Financiero
 Empresas Públicas de Medellín - EPM
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTE

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153999, en la cual consulta en qué cuenta se deben registrar los descuentos por pronto pago. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Tratándose de los descuentos condicionados originados en la adquisición de bienes y servicios debe tenerse en cuenta lo señalado en el principio de Prudencia contenido en el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública: *"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.(...)"*

Por otra parte, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en el párrafo 264 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 Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS expresa que: *"Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramanete distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública."*

Ahora bien, tratándose de los descuentos originados en ventas, el párrafo 268 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) refiriéndose a los ingresos señala que *"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."*

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS expresa que: *"Representa el menor valor de los ingresos por la venta de servicios como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el período contable."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1407-Prestación de servicios, 1408-Servicios públicos, 1409-Servicios de salud y 2425-Acreedores". Igualmente la cuenta 1408-Servicios públicos en el mismo texto normativo 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."*

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."(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expresadas anteriormente, se concluye que los descuentos condicionados por pronto pago, se conceden supeditados a un hecho futuro que puede suceder o no, es decir que dependen de la voluntad y capacidad del comprador que es quien decide si paga antes del plazo o al vencerse el mismo.

De acuerdo con el principio de Prudencia, los descuentos condicionados por pronto pago, se reconocen como un menor valor del bien o servicio adquirido, razón por la cual deberán acreditarse las subcuentas y cuentas respectivas, del grupo de activos o gastos que correspondan, y debitarse las subcuentas respectivas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES ó 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Ahora bien, en el caso de los inventarios y si la entidad los ha vendido, ésta deberá reconocer un crédito en la subcuenta de la cuenta respectiva, del grupo 63-COSTO DE VENTA DE SERVICIOS y un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

De otra parte, los descuentos condicionados por pronto pago en ventas deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB), y como contrapartida las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

Para los descuentos no condicionados, es decir, aquellos que no están supeditados a ninguna condición o restricción, estos no deben ser reconocidos contablemente, por lo tanto, el ingreso deberá reconocerse por su valor neto, disminuyendo el precio en el momento de la venta o prestación del servicio.

44- TRANSFERENCIAS

4428- Otras transferencias

CONCEPTO 20113-152078 del 23-03-11			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	4428 Otras transferencias Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema		

Doctora
BLANCA MARINA ALBARRACÍN VILLAMIZAR
Profesional Universitario Contador
ESE Hospital Universitario de Santander
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152078 en la cual solicita concepto relacionado con la procedencia de reflejar la transferencia de recursos que la ESE Hospital Universitario de Santander recibe de la Gobernación de Santander por concepto del recaudo de la Estampilla Pro Hospital, como ingreso operacional. Es de anotar que dichos recursos se reconocen como una transferencia en la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 63 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la etapa de revelación del proceso contable, señala: "La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de

criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública. Los estados, informes y reportes contables se refieren a entidades contables públicas individuales agregadas y consolidadas". (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 372 del citado texto normativo, respecto al Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, establece: *"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)

El numeral 10 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 los ingresos no operacionales establece que: *"Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con ésta, y que son recurrentes. Los ingresos no operacionales de las entidades de gobierno general son los relacionados con la venta de bienes y servicios, siempre y cuando no pertenezcan a la operación básica de la entidad. Las empresas, cuando reciban aportes de la Nación, revelan de esta misma forma las transferencias. Adicionalmente se incluyen en esta clasificación los otros ingresos, excepto los extraordinarios".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la transferencia de los recursos que recibe la ESE Hospital Universitario de Santander del Departamento de Santander proveniente del recaudo de la Estampilla Pro Hospitales, que se reconoce en la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, se debe revelar en el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental como ingresos no operacionales, de conformidad con lo indicado en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, dado que no corresponden a ingresos que se generen en desarrollo de la operación básica o principal de la entidad.

CONCEPTO 20116-154900 del 20-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4428 Otras transferencias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Departamental de Salud de Nariño del traslado de los ingresos provenientes de la sobretasa al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado que recauda el Departamento de Nariño para la atención de vinculados y panes obligatorios de salud

Doctora
PAOLA ERAZO MELO
Contadora
Instituto Departamental de Salud de Nariño
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154900, en la cual consulta la cuenta del ingreso para registrar los recursos transferidos, provenientes de la sobretasa al tabaco destinados por el Departamento de Nariño para la universalización en el aseguramiento, incluido la atención a vinculados, y la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado de conformidad con la Ley 1393 de 2010.

Informa la entidad que el Instituto Departamental de Salud de Nariño, "(...) es una entidad descentralizada con patrimonio propio y autonomía administrativa creada mediante ordenanza 401 de 1993". Además añade, que el recaudador de la mencionada sobretasa es el Departamento.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 6° de la Ley 1393, "*Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones*", establece: "SOBRETASA AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO. Créase una sobretasa al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado equivalente al 10% de la base gravable que será la certificada antes del 1o de enero de cada año por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la cual se tomará el precio de venta al público efectivamente cobrado en los canales de distribución clasificados por el DANE como grandes almacenes e hipermercados minoristas según reglamentación del Gobierno Nacional, actualizado en todos sus componentes en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor y descontando el valor de la sobretasa del año anterior".

Por su parte, el artículo 7° de la citada ley, dispone: "*DESTINACIÓN. Los recursos que se generen con ocasión de la sobretasa a que se refiere el artículo anterior, serán destinados por los Departamentos y el Distrito Capital, en primer lugar, a la universalización en el aseguramiento, incluyendo la primera atención a los vinculados según la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional; en segundo lugar, a la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado. En caso de que quedaran excedentes, estos se destinarán a la financiación de servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda, la cual deberá sujetarse a las condiciones que establezca el Gobierno Nacional para el pago de estas prestaciones en salud*". (Subrayado fuera de texto)

Respeto a la normativa contable, el numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que "*Si el fondo de salud forma parte del sector descentralizado, el traslado de los recursos por parte de la gobernación se registra debitando la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el fondo de salud debita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...).*

Con el recaudo, el fondo de salud debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR”.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los ingresos provenientes de la sobretasa al consumo de cigarrillo y tabaco que se recaudan en las cuentas de la Gobernación de Nariño, y que posteriormente son transferidos al Instituto Departamental de Salud de Nariño, para el aseguramiento y la prestación del servicio, se registran en el Instituto Departamental de Salud de Nariño con un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS identificando a nivel auxiliar la fuente del recurso. Por su parte, la Gobernación reconoce el traslado debitando la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

48- OTROS INGRESOS

4806- Ajuste por diferencia en cambio

CONCEPTO 20116-155753 del 12-07-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4806 Ajuste por diferencia en cambio
		1.2	5803 Ajuste por diferencia en cambio
	Subtema		Actualización de avances y anticipos entregados en moneda extranjera por diferencia en cambio

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 20116-155753, en la cual consulta si es susceptible de actualización por diferencia en cambio y cuál es el procedimiento que debe aplicar para su registro, un desembolso en pesos colombianos equivalente a una suma en dólares que fue girada a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a una entidad del exterior, para formalizar un anticipo por la adquisición de bienes, originado en la ejecución del Convenio

Interadministrativo 022 del 11 de julio de 2008, suscrito con el Ministerio de Defensa Nacional. Lo anterior teniendo en cuenta la observación que formuló la Contraloría General de la República en la auditoría realizada al Fondo Rotatorio del DAS vigencia 2010.

Además, añada la entidad que este valor fue registrado en la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, y está vigente a la fecha por cuanto aún no se han recibido los elementos.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 134 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia al costo reexpresado, expresa textualmente que: *"Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda nacional, según las normas y procedimientos aplicables".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los numerales 1 y 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"1. TASA REPRESENTATIVA DEL MERCADO-TRM.

Cuando las normas técnicas de activos o pasivos no consideren metodologías específicas de actualización, los derechos y obligaciones representados en moneda extranjera se deben reexpresar mensualmente en moneda legal, mediante la aplicación de la Tasa Representativa del Mercado-TRM 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)

2. ACTUALIZACIÓN DE UN DERECHO (ACTIVO) EN MONEDA EXTRANJERA.

El incremento de la tasa representativa del mercado con respecto al mes anterior, genera para la entidad un mayor valor del activo y, por ende, un ingreso financiero. Si, por ejemplo, se está actualizando un derecho por venta de bienes y el valor de la divisa se incrementa, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES y se acredita la subcuenta 480602-Deudores, de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del gasto por diferencia en cambio si existiere. Si por el contrario, el valor de la divisa disminuye, se debita la subcuenta 580302-Deudores, de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO,

previa disminución del ingreso por diferencia en cambio si existiere y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que en el grupo 14-DEUDORES "(...) *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*". En especial, 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*". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los avances y anticipos entregados en moneda extranjera son objeto de reexpresión y deben actualizarse cada mes, mediante la aplicación de la Tasa Representativa del Mercado-TRM vigente al corte mensual, teniendo en cuenta que se configuran en un derecho derivado del contrato que asiste al contratante para poder exigir jurídicamente al contratista dar cumplimiento a su aplicación y/o entrega de los bienes, o en su defecto la devolución del mismo.

En este sentido, si el valor de la divisa se incrementa con respecto al mes anterior, genera para la entidad un mayor valor del activo y, por ende, debe reconocerlo como un ingreso financiero debitando la subcuenta 142012-Anticipo para la adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 480613-Adquisición de bienes y servicios del exterior, de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del gasto por diferencia en cambio si existiere. Si por el contrario, el valor de la divisa disminuye, se debita la subcuenta 580313-Adquisición de bienes y servicios del exterior, de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del ingreso por diferencia en cambio si existiere y se acredita la subcuenta 142012-Anticipo para la adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

4808- Otros ingresos ordinarios

CONCEPTO 20114-153432 del 01-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros ingresos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la E.S.E. Hospital San Rafael de los recursos del convenio con la Secretaria de Salud del Departamento de Cundinamarca para garantizar el sostenimiento financiero y la prestación de los servicios de salud.

Doctor
NELSON RUSINQUE CALDAS
Revisor Fiscal
ESE Hospital San Rafael
Pacho - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153432, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de los recursos recibidos por la ESE Hospital San Rafael de Pacho producto del convenio celebrado con la Secretaría de Salud del Departamento de Cundinamarca.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La consideración 13 y las cláusulas 1, 2, 3, 4, 5, 8 y 10 del Convenio Interadministrativo de Desempeño suscrito entre la Secretaria de Salud del Departamento de Cundinamarca y la ESE Hospital San Rafael de Pacho, establecen:

"13) El convenio tendrá como objeto el contrarrestar la situación de iliquidez parcialmente que presenta el hospital, con los recursos del Convenio.

(...)

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO: Apalancar financieramente la E.S.E. Hospital San Rafael de Pacho del Departamento de Cundinamarca, para la prestación de servicios a la atención (sic) de la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda y el apoyo al desarrollo del plan de mantenimiento hospitalario. ALCANCE DEL OBJETO: Rentabilidad social para garantizar el sostenimiento financiero y la prestación de los servicios de salud, de acuerdo con el oficio de solicitud de la ESE a la Secretaria de Salud.

CLÁUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DEL HOSPITAL: (...) 3-Presentar una relación de las cuentas a cancelar con los recursos asignados a través del presente convenio con prioridad en obligaciones laborales, gastos generales – Servicios Generales, relación que será aprobada por la Secretaria de Salud (...)

CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LA SECRETARIA: (...) 1. Girar al Hospital el valor pactado en la forma establecida en el presente convenio (...)

CLÁUSULA CUARTA: (...) El valor del presente convenio para todos los efectos legales se fija en la suma de (...) (\$367.000.000) (...)

CLÁUSULA QUINTA: GIRO DE LOS RECURSOS: LA SECRETARIA, girará al HOSPITAL, el cien por ciento (100%) de los recursos asignados en el presente convenio, en un solo giro a la suscripción del convenio (...)

(...)

CLÁUSULA OCTAVA: PRESENTACIÓN DE UN INFORME FINAL: El HOSPITAL se compromete a presentar a la SECRETARÍA: 1) Una (1) relación de las cuentas por pagar canceladas con los recursos provenientes del presente convenio (...)

CLÁUSULA DÉCIMA: INTERVENTORÍA: (...) En cumplimiento de sus responsabilidades, el interventor cumplirá (...) las siguientes funciones: (...) 5) Exigir al HOSPITAL periódicamente la presentación de informes de avance de ejecución de las obligaciones contractuales y remitirlos a la Oficina de Asuntos Jurídicos (...)". (Subrayados fuera de texto)

En lo referente a la normatividad contable, los párrafos 119, 264, 281, 282 y 291 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública 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.

(...)

9.1.4.1 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.

(...)

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.

(...)

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 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.

(...)

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)

Por su parte, el Catálogo General de Contabilidad Pública contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

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."

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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los recursos entregados por la Secretaría de Salud del Departamento de Cundinamarca a la ESE Hospital San Rafael de Pacho corresponden a otros gastos ordinarios para la Secretaría de Salud, dado que se destinan para cancelar pasivos de la ESE y no para ampliar la cobertura en la prestación de los servicios de salud. Por tanto, en el momento en que la Secretaría de Salud gire los recursos debe reconocer un débito en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez recibidos los recursos, la ESE debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, puesto que estos recursos no constituyen formación bruta de capital para la ESE.

En la medida en que la ESE efectúe el pago de las obligaciones, reconoce un débito en la subcuenta y cuenta del pasivo previamente reconocido y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de anotar que, en caso de que la subcuentas otros superen el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, la entidad debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

4810- Extraordinarios

CONCEPTO 20112-151627 del 04-03-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4810 Extraordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable por parte de INVIMA de los ingresos por concepto de reciclaje

Doctora
LUZ MARÍA BARRERA MILLÁN
Coordinadora Grupo Financiero y Presupuestal
Intituto Nacional de Medicamentos y Alimentos-INVIMA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151627, en la cual consulta: "(...) *que tratamiento contable debe darse a los ingresos que recaude una entidad pública por concepto de reciclaje.*"

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En cuanto a la normatividad contable el párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública señala el Principio de Causación o Devengo de la siguiente forma: "*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).

Tratándose de ingresos, el párrafo 264 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que "*Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el 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 párrafo 281 del mismo texto normativo señala 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.*"

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción y la dinámica de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS expresa 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”

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, el cual impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que implique derechos u obligaciones en el momento en que surjan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo. Por lo tanto, INVIMA debe reconocer los ingresos por concepto de reciclaje de papel con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 481047-Aprovechamientos, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO 20118-157203 del 27-09-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4810 Extraordinarios
	Subtema	1.1.1	Registro contable de costas procesales y agencias en derecho decretadas a favor de la entidad dentro de un proceso arbitral

Señora
ADRIANA MÚNERA DUQUE
Contabilidad
Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. ESP- DISPAC
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157203, en la cual consulta sobre el registro contable de las costas procesales y las agencias en derecho decretadas a favor de la entidad, dentro del proceso arbitral con el Gestor que realiza la administración, operación y mantenimiento del establecimiento, solicitando información sobre la cuenta apropiada para el registro de la entrada de los dineros por dicho concepto.

En relación con el tema consultado, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Es de tomar en consideración los siguientes puntos:

- Aspectos conceptuales.

Con el fin de precisar términos de la consulta, acudimos a definiciones del Diccionario Jurídico Colombiano⁶ respecto de:

"Costas: Aquella erogación económica que corresponde efectuar a la parte vencida en un proceso judicial, están conformadas por dos rubros distintos: las expensas y las agencias en derecho. Las primeras corresponden a los gastos surgidos con ocasión del proceso y necesarios para su desarrollo, pero distintas al pago de apoderados. (...)"

Por su parte, las agencias en derecho no son otra cosa que la compensación de los gastos de apoderamiento en que incurrió la parte vencedora, (...)"

-Aspectos Contables:

Al respecto, es de atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública en:

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS.

-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. (...)"*

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. (...)"

En relación con los Ingresos, el mismo texto en análisis, establece:

-Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. *"Representa el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA:

Se debita con:

⁶ Diccionario Jurídico Colombiano, Luis Fernando Bohórquez Botero, Editora Jurídica Nacional

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

Se acredita con:

1. El valor causado por los diferentes conceptos."

CONCLUSIÓN

En atención a las anteriores consideraciones se concluye que, el registro contable de las costas procesales decretadas a favor de la entidad dentro de un proceso arbitral, es una transacción que se debe causar con base en la comunicación oficial que decreta tales conceptos, siendo necesario establecer los registros contables iniciales de los desembolsos efectuados por la entidad por tales conceptos, a fin de realizar los correspondientes registros contables según corresponda a:

1. Recuperación de costos: En aquellos casos de decreto de costas y agencias en derecho, que corresponden a conceptos desembolsados efectivamente por la entidad durante el proceso, dichos valores se tratan como una recuperación de costos, 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, cuando los valores recuperados son imputables a ejercicios anteriores, o un crédito a las correspondientes subcuenta y cuenta donde se registraron los conceptos causados en la vigencia corriente.

2. Ingresos extraordinarios. En los casos de decreto de costas procesales a favor, por valores que superan los desembolsos efectivos de la entidad durante el proceso, y por lo tanto no constituyen una recuperación de costos, es una transacción cuyo registro contable opera mediante un débito a la subcuenta 147090- Otros deudores, de la cuenta 1470- OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481090- Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-Extraordinarios.

El registro en la cuenta de deudores, se cancelará con el valor del recaudo correspondiente.

4815- Ajuste de ejercicios anteriores

CONCEPTO 20114-153672 del 10-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4815 Ajuste de ejercicios anteriores
		1.2	2910 Otros ingresos recibidos por anticipados
		1.3	4360 Servicios de documentación e identificación
	Subtema		Ajuste realizado por el Consejo Profesional Nacional de Ingeniería-COPNIA de los recursos recibidos en la vigencia 2002 para expedición de Tarjetas Pprofesionales que fueron tramitadas en el año 2009. Reconocimiento inicial de los ingresos

Doctora
LUZ SOFIA AGUIRRE HERNÁNDEZ
Secretaria General
Consejo Profesional Nacional de Ingeniería-COPNIA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153672, en la cual nos informa que el Consejo Nacional de Ingeniería-COPNIA en el año 2002, recibió consignaciones que fueron reconocidas como ingresos corrientes de la vigencia, las cuales correspondían a ingresos recibidos por anticipado, dado que los depositantes no habían efectuado el respectivo trámite ante el COPNIA para obtener su matrícula profesional. Estas consignaciones finalmente fueron utilizadas por los depositantes para adelantar el trámite de la obtención de la matrícula profesional, convirtiéndose en soporte de ingresos para el año 2009, razón por la cual se realizó un ajuste contable en el año 2009 para corregir el mayor valor causado por concepto de ingresos en el año 2002 afectando la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y proceder con la contabilización de los ingresos.

No obstante lo anterior, el órgano de control fiscal objetó el ajuste realizado argumentado que el uso de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, subestimó la cuenta de ingresos. Por lo anterior, solicita que se le indique si el ajuste realizado por COPNIA fue el correcto y si se encuentra ajustado a las normas de contabilidad pública vigentes, o en caso contrario se le indique cuál es el procedimiento a seguir en este tipo de casos.

Es de anotar que mediante conversación telefónica, el Doctor Francisco Valencia Carvajal Contador del COPNIA, nos informa que el trámite de la matrícula profesional finaliza con la expedición por parte del COPNIA de la tarjeta profesional para el solicitante.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 117, 120, 238, 264 y 267 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública 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.

(...)

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. (...)

(...)

9.1.2.7 Otros pasivos

238. Los pasivos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contraprestación de bienes y servicios y cuando se reviertan las diferencias temporales que los originaron. (...)

(...)

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.*

(...)

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".
(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:

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".

Así mismo, indica que se debita con: "*1-El valor de los ingresos causados en cada ejercicio*", y se acredita con: "*El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos*".

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".

Del mismo modo, indica que se debita con: "*1- El valor de los ajustes por mayores valores causados*". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los recursos recibidos por el COPNIA para efectuar el trámite de expedición de la tarjeta profesional, corresponden a un pasivo que es objeto de reconocimiento en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-

INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO hasta tanto COPNIA preste el servicio, dado que de conformidad con lo establecido en la norma técnica, los ingresos por prestación de servicios se deben reconocer cuando dicho servicio se haya prestado.

Por tanto, teniendo en cuenta que COPNIA reconoció como ingresos de la vigencia 2002, algunos recursos recibidos para efectuar el trámite de expedición de la tarjeta profesional sin que en dicha vigencia se haya prestado dicho servicio, es pertinente que la entidad efectúe el respectivo ajuste contable mediante un débito en la subcuenta 481556-Venta de servicios, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con los documentos soporte definidos por el COPNIA donde conste la prestación del servicio, este último debe proceder a reconocer el ingreso mediante un débito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito en la subcuenta 436008-Tarjetas profesionales, de la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN.

Es de anotar que, en caso de que la subcuentas otros superen el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, la entidad debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

CONCEPTO 20119-157951 del 09-11-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de EMRU de los errores de facturación de vigencias anteriores

Doctor
GERMAN ALBERTO QUESADA VARGAS
Contador
Empresa Municipal de Renovación Urbana EICE-EMRU
contabilidad@emru.gov.co

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157951, en la cual manifiesta lo siguiente: *"En diciembre de 2007 se emite las facturas nos. 0049 (\$162.601.600) y la 0050 (\$105.822.800) estos valores fueron declarados en sus respectivos periodos de Ingresos y Patrimonio, como en el iva correspondiente.*

En julio de 2008 se emite la factura 0099 (\$155.158.632) debido a que las anteriores (0049-0050) se habían extraviado por parte de algún funcionario del Departamento Administrativo de Planeación

Municipal de nuestra localidad luego de haber puesto la demanda por dicha perdida, pero esto no fue aplicado contablemente por nosotros lastimosamente.

La factura 0099, no fue contabilizada de acuerdo a la (sic) expresado por parte de Orientación al Contribuyente de la DIAN Seccional Cali dejando el soporte del mencionado denuncia.

La cancelación por parte del Municipio de Cali se hace en el mes de septiembre de 2008 de la factura 0099 (para ellos) y de la 0049 y abono a la 0050 (de nosotros) por tal motivo a la fecha arroja un saldo "por cobrar" de \$94.753.741 que en teoría presenta una "morosidad" de más de 1.320 días.

Con base en revisiones hechas del RCP y buscando que al "reversar" ese "saldo por cobrar" no impacte el resultado del presente año (periodo) lo que se propone es darle manejo a través de la Provisión en cuenta 1480, aunque al leer la dinámica de esta cuenta no se tendrían los aspectos que permitirían amortizar la supuesta deuda incobrable.

Por esta razón requerimos de su participación en conceptuar si es posible sobre el presente tema, esperando que lo anteriormente expuesto sea claro o permita darme entender y contar Ustedes con la información necesaria para tal fin."

Por otra parte, en comunicación sostenida con la entidad, se señalo que el mayor valor facturado en el año 2007 correspondió a un incremento pactado al convenio entre el Municipio de Santiago de Cali y Eucol en forma verbal, incremento que no modifiko el contrato quedando como inicialmente se encontraba.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a los activos contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan 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 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.*"

El párrafo 152 del mismo texto normativo, expresa que: "152. *Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)" (Subrayado fuera de texto)*

Por otra parte, el Catalogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública describe 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.*" Y la dinámica de la misma cuenta señala que:

"SE DEBITA CON:

1- El valor de los ajustes por mayores valores causados."

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los mayores valores registrados en los ingresos y derechos corresponden a errores de facturación de vigencias anteriores, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 14-DEUDORES.

5- GASTOS

CONCEPTO 20115-154351 del 05-07-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5 Gastos
		1.2	7 Costos
		1.3	2 Pasivos
		1.4	4808 Ingresos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Francisco de Asís del Chocó, de las obligaciones ciertas por concepto de indemnizaciones y demás pasivos laborales antes y después de que el Ministerio de Protección socuial realice los pagos a los beneficiarios de los mismos
2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5 Gastos
		1.2	7 Costos
		1.3	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Francisco de Asís del Chocó, de las obligaciones laborales que no se habian incorporado en vigencia actual o anteriores
3	TÍTULO	1	MARCO CONCPETUAL PGCP
		2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Norma técnica relativa a los activos/ Deudores
		2.1	1475 Deudas de difícil recaudo
	Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE hospital Departamental San Francisco de Asís del Chocó, de la provisión para cartera de elevada antigüedad

4	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3240 Superávit por valorización
		1.2	5309 Provisiones para protección de bienes entregados a terceros
	Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE Hospital Departamental San Francisco de Asís del Chocó, de la diferencia entre el valor en libros y el avalúo técnico de bienes entregados a terceros

Doctor
RICARDO RENTERÍA RENTERÍA
Contralor General del Departamento del Chocó
Quibdó, Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154351, en la cual nos informa que la Contraloría General del Chocó en desarrollo de la Auditoría al Hospital Departamental San Francisco de Asís del Chocó correspondiente al período 2009, ha observado en la revisión de los documentos objeto de auditoría, que cancelan el pasivo sin afectar el activo y las cuentas de gasto, toda vez que es el Ministerio de la Protección Social el que realiza los pagos, sin realizar giros al Hospital.

Por lo anterior, consulta:

- ¿Cómo se deben registrar los pagos de las cuentas por pagar cuando el Ministerio de la Protección Social realiza directamente el pago sin afectar las cuentas bancarias del Hospital?

Es de anotar que de acuerdo con las conversaciones telefónicas sostenidas con el Doctor Wiston Aguilar, Contador de la ESE Hospital Departamental San Francisco de Asís, el único pasivo que cancela el Ministerio de la Protección Social es el correspondiente a indemnizaciones y demás pasivos laborales de la ESE, en virtud del convenio de desempeño celebrado entre las dos entidades.

- ¿Cuál es el tratamiento y registro contable de las decisiones que toma el Comité Técnico de "saneamiento contable (aumentar el pasivo y el pago de los mismos cuando el Ministerio de la Protección Social realiza directamente el pago sin afectar las cuentas bancarias del Hospital)" (sic)?

En lo relacionado con este punto, el Doctor Jhon Aguilar de la Contraloría General del Departamento del Chocó, aclara que como producto del proceso de depuración contable, la ESE determinó que las obligaciones laborales eran mayores a las registradas en libros, razón por la cual el comité de sostenibilidad decidió registrar este mayor valor mediante un débito a la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo y como contrapartida un crédito en la subcuenta "Capital social" (sic). Por tanto, solicita que se le indique si este tratamiento es el adecuado.

- ¿Cuál es el lineamiento o directriz para calcular el estimativo "deudas de difícil de cobro", en las IPS del estado?
- ¿Cuál es el lineamiento o directriz para calcular la "provisión correspondiente a la protección de bienes entregados a terceros" (sic)?

7. ¿Cómo se debe realizar el registro de la causación y pago de la nómina del personal de planta, teniendo en cuenta que los pagos los realiza el Ministerio de la Protección Social?
8. Así mismo, para el caso de la evaluación de los recursos asignados a los entes territoriales, pregunta: ¿Cómo se deben registrar los recursos del FONPET asignados a los municipios tanto los de asignación especial como los de propósito general?
9. ¿Los recursos del FONPET por asignación especial se deben presupuestar o no?
10. ¿Cuándo a los municipios se les asigna recursos por desahorro del FONPET se deben presupuestar?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CAUSACIÓN Y DEL PAGO DE LAS INDEMNIZACIONES Y DEMÁS PASIVOS LABORALES POR PARTE DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

Las consideraciones y las cláusulas 1, 3, 4, 5, 6 y 9 del Convenio de desempeño No. 532 de 2008 para la ejecución del programa de reorganización, rediseño y modernización de la red de prestación de servicios de salud, suscrito entre el Ministerio de la Protección Social y la ESE Hospital Departamental San Francisco de Asís del municipio de Quibdó, establecen:

"(...)

2. Que el Ministerio de la Protección Social adelanta el Programa de Reorganización, Rediseño y Modernización de la Red de Prestación de Servicios de Salud, en adelante denominado el Programa.

(...)

4. Que dentro de la organización de los prestadores públicos de Servicios de Salud del Departamento del Chocó, será pertinente emprender el proceso de ajuste y modernización de la Empresa Social del Estado Hospital Departamental San Francisco de Asís del municipio de Quibdó, tal como lo establece en sus conceptos la Dirección General de Calidad de Servicios del Ministerio de la Protección Social

CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO DEL CONVENIO: *Fijar los términos y condiciones bajo las cuales la IPS se obliga a establecer las metas, indicadores y compromisos en materia de rediseño o ajuste institucional, condiciones de operación, portafolio, producción y calidad de servicios, reducción, racionalización y control del gasto, sostenibilidad financiera, mejoramiento de la gestión y sistema de referencia y contrarreferencia y garantizar la correcta destinación de los recursos que otorgue la Nación y de los demás recursos de cualquier otro origen que concurren en el financiamiento del Programa.*

(...)

CLÁUSULA TERCERA.- VALOR DEL CONVENIO. (...) *(\$8.607.481.189) M/CTE que involucra recursos de inversión del Ministerio de la Protección Social.*

CLÁUSULA CUARTA.- FUENTES DE FINANCIACIÓN: (...) se financiará con recursos del presupuesto de inversión que otorgue la Nación-Ministerio de la Protección Social, de la siguiente manera:

a) Vigencia Presupuestal 2008. (...) (\$6.977.481.189.00) M/CTE.

b) Vigencia Presupuestal 2009 (...) (1.630.000.000.00) M/CTE. (...). **PARÁGRAFO PRIMERO:** Estos recursos se destinarán al pago de indemnizaciones y demás pasivos laborales.

CLÁUSULA QUINTA.-OBLIGACIONES DE LA IPS. (...)3) Expedir los actos administrativos y adelantar los trámites necesarios, para cancelar las indemnizaciones, liquidaciones y obligaciones a que haya lugar, (...) 4) Responder por la elaboración de los cálculos de liquidación de indemnizaciones, prestaciones, compensaciones, (...) 5) Reportar a la cuenta constituida para tal fin, la relación de los beneficiarios de los pagos, luego de su aprobación y una vez se cuente con el aval del Ministerio de la Protección Social para el giro de los recursos (...) 6) Presentar al Departamento Administrativo de Salud y Seguridad Social del Chocó y al Ministerio de la Protección Social en forma posterior a cada uno de los pagos efectuados, los comprobantes que certifiquen los valores pagados a todos y cada uno de los beneficiarios finales, (...)

CLÁUSULA SEXTA.-OBLIGACIONES DEL MINISTERIO. (...) 2) Girar o tramitar el giro de la recursos para los fines establecidos en el convenio (...)

CLÁUSULA NOVENA.- GIRO DE LOS RECURSOS. Los recursos del convenio (...), deberán ser girados a la cuenta del Convenio Interadministrativo de gerencia de proyectos suscrito entre el Ministerio de la Protección Social y FONADE. Para el giro de los recursos del literal a) de la cláusula cuarta se requerirá la expedición del acuerdo de Junta Directiva de la IPS objeto del convenio por el cual se suprimen los cargos (...) El giro de los recursos a que hace referencia el literal b) de la cláusula cuarta se realizará de acuerdo con las solicitudes que presente la IPS, (...) **PARÁGRAFO SEGUNDO:** Desde la cuenta de la sociedad fiduciaria sólo se podrán cancelar los valores a los beneficiarios finales revisados y autorizados por el Departamento del Chocó y de conformidad con el Ministerio de la Protección Social". (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119, 264 y 281 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

"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.

(...)

9.1.2 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.*
(...)

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.*
(...)

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)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS en el siguiente sentido: "*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".

2. INCORPORACIÓN DE PASIVOS NO RECONOCIDOS

Los párrafos 202 y 282 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, expresan:

"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.*

(...)

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, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES en el siguiente sentido: "*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". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, indica que se debita con: "1- *El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores*".

3. DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

Los párrafos 154 y 157 contenidos en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los deudores, señalan:

"9.1.1.3 Deudores

(...)

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.

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, (...); 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. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, en el siguiente sentido: "*Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal*". (Subrayado fuera de texto)

4. PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (Cr) en el siguiente sentido: "*Representa el menor valor de los bienes entregados a terceros, 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 5309-Provisiones para Protección de Bienes Entregados a Terceros y las subcuentas 312802-Provisión para Otros Activos y 327002-Provisión para Otros Activos".

5. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RECURSOS DEPOSITADOS EN EL FONPET.

En lo relacionado con este tema, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante el expediente 20111-150451 del 27 de enero de 2011, dirigida a la Doctora Olga Rocío Gil Quintero, Contadora (E) de la Alcaldía de Medellín, del cual se anexa copia.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Preguntas 1 y 5.

La ESE Hospital Departamental San Francisco de Asís del Choco, deberá reconocer las obligaciones ciertas por concepto de indemnizaciones y demás pasivos laborales, mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS o de la clase 7-COSTOS, según corresponda al personal que participa en actividades administrativas o de prestación de servicios y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS.

En el momento en que el Ministerio de la Protección Social a través del FONADE en su calidad de gerente del proyecto, le informe a la ESE que realizó los respectivos pagos a los beneficiarios de los mismos, la ESE debe proceder a debitar la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVOS, inicialmente afectada y como contrapartida un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Pregunta 2.

Para el caso de las obligaciones laborales que como resultado del proceso de depuración contable no se habían incorporado en la contabilidad de la ESE, la entidad debe proceder a reconocer estos valores mediante un débito en la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 5-GASTOS o de la clase 7-COSTOS, en caso de que las obligaciones correspondan a la vigencia actual, o la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en caso de que las obligaciones correspondan a vigencias anteriores, y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta de la clase 2-PASIVOS.

Pregunta 3.

La norma técnica de deudores establece como factores a tener en cuenta para determinar el grado de incobrabilidad de la cartera la antigüedad e incumplimiento del deudor. Por tanto, el cálculo de la provisión y la reclasificación del deudor principal a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, corresponde a una evaluación técnica realizada por la entidad de acuerdo con las políticas establecidas en su Manual de Administración de Cartera que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor.

Es de anotar que a partir del 1 de enero de 2007, con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, se cambió la denominación de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO y que la denominación vigente corresponde a 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

Pregunta 4.

Cuando producto de un proceso de actualización, el valor en libros de los bienes entregados a terceros es mayor al obtenido mediante el avalúo técnico, se debe proceder a reconocer la diferencia como una desvalorización, disminuyendo el saldo de la valorización si existiere, hasta agotarla; 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. El exceso se debe reconocer mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5309-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, para el caso de empresas públicas como la ESE; y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

Pregunta 6.

Respecto al tratamiento contable de los recursos depositados en el FONPET a favor de los municipios, la Contaduría General de la Nación se pronunció sobre el particular mediante el expediente 20111-150451 del 27 de enero de 2011, del cual se anexa copia.

Preguntas 7 y 8.

Respecto a estas preguntas, le informamos que por tratarse del tratamiento presupuestal de los recursos por asignación especial y por desahorro del FONPET, fueron trasladadas a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Por tanto, anexamos copia del traslado.

51- DE ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO 20115-153850 18-05-11	
Este concepto deja sin vigencia el concepto 20109-146889 del 19-10-10	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	51 De administración
		1.2	52 De operación
	Subtema		Reconocimiento de los gastos facturados con posterioridad a la recepción y puesta en servicio de los bienes adquiridos a través de convenios de asistencia y seguridad con el Gobierno de los Estados Unidos

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153850, en la cual solicita dar alcance al concepto 20109-146889, relacionado con el reconocimiento contable de los gastos facturados con posterioridad a la recepción y puesta en servicio de los bienes adquiridos a través

de Convenios de Asistencia y Seguridad con el Gobierno de los Estados Unidos, teniendo en cuenta que:

- *"De acuerdo con lo establecido en el convenio, durante la ejecución de la LOA los gastos son estimados.*
- *Trimestralmente el Gobierno Americano informa los gastos estimados relacionados con cada una de las LOAS.*
- *Los gastos reales se conocen únicamente en el momento de liquidar la LOA (Generalmente varios años después).*
- *Con cargo a una LOA se adquieren diferentes clases de bienes o servicios, a los cuales es imposible asignar gastos mientras la LOA se encuentre en ejecución.*
- *Estadísticamente estos gastos oscilan entre el 2% y el 6% del valor de la LOA.*

Lo anterior, considerando que el llevarlo como mayor valor del costo histórico del bien implica estar modificando el costo histórico cada trimestre o cada que nos informen gastos administrativos con cargo a una LOA, hasta su liquidación final, sin contar con que los bienes de una misma LOA pueden encontrarse en servicio, haber sido trasladados, consumidos o dados de baja'.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante reunión sostenida con funcionarios del Ministerio de Defensa Nacional, el 22 de marzo de 2011, se manifestó por parte de la entidad que:

- Por efectos de operatividad no es posible asignar desde el inicio los costos totales de adquisición, dado que los únicos documentos soporte con los que cuenta la entidad para el reconocimiento inicial de los bienes adquiridos corresponden a la información suministrada por el Gobierno de los Estados Unidos, la cual contiene información estimada, que no necesariamente corresponde al costo de adquisición de los bienes.
- Las diferencias surgidas entre los saldos registrados como reconocimiento inicial de los bienes adquiridos y los saldos reales conocidos trimestral o semestralmente, o incluso al final de la liquidación de las LOAS, no son materiales pues oscilan entre el 2% y el 6% del total de las LOAS.
- El ajuste del costo de adquisición de los bienes de manera trimestral o semestral implica sobreesfuerzos de parte de la entidad, dado que no solamente se incurre en mayores gastos, sino que además al ajustar el costo histórico y los cargos por depreciaciones, se corre el riesgo de perder confiabilidad en la información contable en la toma de decisiones.
- En algunos casos se conoce el costo de adquisición real de los bienes con posterioridad al consumo o retiro de los mismos, en consecuencia no es posible en esos casos modificar el costo de adquisición del bien.

En materia contable, el párrafo 11 del Marco Conceptual 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)

Los párrafos 101 y 102 del mismo instrumento normativo, expresan que: "101. *Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.*

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que dadas las particularidades y dificultades que se presentan al interior del Ministerio de Defensa Nacional para el reconocimiento inicial de las propiedades, planta y equipo adquiridas en ejecución de los convenios de asistencia y seguridad celebrados con el Gobierno de los Estados Unidos, los cargos facturados y conocidos con posterioridad a la recepción y puesta en servicio de los bienes, deben reconocerse afectando los resultados del período contable como un gasto; lo anterior considerando que por efectos de operatividad no es posible asignar desde el inicio los costos totales de adquisición y las diferencias presentadas entre el valor registrado como reconocimiento inicial y el costo total de adquisición conocido con posterioridad no son materiales.

Cabe anotar, que este tratamiento solamente puede ser aplicado para el caso de los bienes objeto de su consulta, y que este hecho debe ser revelado en notas a los estados contables con el fin de dar a conocer a los distintos usuarios de la información contable la situación presentada.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado mediante el concepto 20109-146889, considerando que la entidad no había suministrado toda la información relacionada con el tema objeto de consulta.

CONCEPTO 20119-157428 del 26-09-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	51 De administración 52 De operación
	Subtema		Reconocimiento de las erogaciones del personal vinculado a actividades de administración y a actividades misionales

Doctora
ESTELA SÁNCHEZ BOTELLO
Cámara de Representantes de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157428, en la cual consulta cuando se debe registrar el grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN. Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 282, 284, 285 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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.

(...)

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

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, (...), de conformidad con las normas respectivas. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 52-DE OPERACIÓN, en el siguiente sentido: *"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

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los gastos de operación corresponden a aquellos gastos originados en la operación básica o principal de la entidad contable pública siempre que no se registren como costos de producción y ventas.

Por lo tanto, todas las erogaciones que se causen por sueldos y salarios, contribuciones y aportes sobre la nómina y gastos generales relacionados con el personal vinculado con el cumplimiento de las actividades misionales de la entidad, deben registrarse en el grupo 52-DE OPERACIÓN, en tanto que los mismos conceptos pero relacionados con el personal vinculado a las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico deben registrarse en el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN.

5101- Sueldos y salarios

CONCEPTO 20115-153805 del 09-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5101 Sueldos y salarios
		1.2	5201 Sueldos y saldos
		1.3	5103 Contribuciones efectivas
		1.4	5204 Contribuciones efectivas
	Subtema		Reconocimiento por parte de Bioenergy S.A. de la Remuneración Flexible Integral (sueldos y salarios:auxilios monetarios para educación, salud, transporte y vivienda) (otras contribuciones:vales de alimentación, aportes inst. pensión, aportes voluntarios, vales de combustible)

Doctor
CARLOS ALBERTO ÁVILA M.
Contador General
BIOENERGY S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–153805, en la cual solicita la aprobación de los códigos a nivel subcuenta y auxiliares que podrían utilizar para el reconocimiento de la remuneración Flexible Integral.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El título I del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al Catálogo General de Cuentas establece que: *"Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública."*

Por su parte, el Capítulo 1 del mencionado título, en relación con la estructura del Catálogo General de Cuentas, dispone que: *"...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 corresponde 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).

El numeral 11 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, respecto a 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.

A falta de un concepto específico en el Catalogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas "Otros". No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades 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".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas y la comunicación telefónica sostenida con ustedes, se concluye que para efectos del reconocimiento contable de las erogaciones que realice la entidad relacionadas con la remuneración flexible integral, en virtud de que el concepto de este tipo de erogación se origina en una relación laboral y se relaciona con la compensación por la prestación de un servicio por parte del empleado, se debe reconocer a nivel de códigos auxiliares definidos por la misma entidad, cada concepto en las subcuentas correspondientes de las cuentas 5101-SUELDO Y SALARIOS, 5201-SUELDO Y SALARIOS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, ó 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, según corresponda.

CONCEPTO 20116-155701 del 05-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	5101 Otras transferencias 5103 Contribuciones efectivas
	Subtema		Reconocimiento por parte de ECOPETROL S.A. de la remuneración flexible integral a sus trabajadores

Doctor
HÉCTOR JAIME MARTÍNEZ LÓPEZ
Coordinación de Reportes Financieros y Normas
Empresa Colombiana de Petróleos- ECOPETROL S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155701, en la cual solicita la creación de los conceptos "auxilios monetarios" y "aportes voluntarios" a nivel de subcuenta en las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS y 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, respectivamente, para el reconocimiento de la Remuneración Flexible Integral de los trabajadores.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 7 de la Ley 1118 de 2006, en lo relacionado con el régimen laboral de los empleados de Ecopetrol S.A, establece: "Una vez ocurra el cambio de naturaleza jurídica de Ecopetrol S. A., la totalidad de los servidores públicos de Ecopetrol S. A. tendrán el carácter de trabajadores particulares y por ende, a los contratos individuales de trabajo continuarán aplicándoles las disposiciones contenidas en el Código Sustantivo del Trabajo, en la Convención Colectiva de Trabajo y en el Acuerdo 01 de 1977, según sea el caso, con las modificaciones y adiciones que se presenten". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 22 del Código Sustantivo de Trabajo, señala:

"1. Contrato de trabajo es aquel por el cual una persona natural se obliga a prestar un servicio personal a otra persona, natural o jurídica, bajo la continuada dependencia o subordinación de la segunda y mediante remuneración."

2. Quien presta el servicio se denomina trabajador, quien lo recibe y remunera, empleador, y la remuneración, cualquiera que sea su forma, salario". (Subrayado fuera de texto)

Subsecuentemente, el artículo 127 define los elementos integrantes del salario en los siguientes términos: "Constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones". (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 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"*.

Asimismo, describe la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, como: *"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"*.

Por último, la entidad nos informó telefónicamente que los componentes de la remuneración flexible integral tiene el carácter de salario.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que su solicitud no implica modificaciones al Catálogo General de Cuentas-CGC, toda vez que el 35% del salario ordinario fijo denominado remuneración flexible integral en especie y auxilios monetarios, constituye salario para el trabajador por la contraprestación directa del servicio, debiendo reconocerse en la subcuenta 510190-Otros sueldos y salarios, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, para lo cual se podrán habilitar códigos auxiliares que especifiquen cada concepto, y revelar en notas a los estados contables la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento de las transacciones, hechos y operaciones.

En cuanto al reconocimiento específico de los aportes que tienen el carácter de contribuciones, es oportuno indicarle que el criterio de clasificación no corresponde a la identificación del concepto que genera el aporte, sino a la clase de aportes causados, los cuales ya están desglosados en las subcuentas existentes en la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS.

5111- Generales

CONCEPTO 20112-151158 del 22-02-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5111 Generales
		1.2	5211 Generales
	Subtema		Reconocimiento de los gastos relacionados con el pago por remuneración, de seguridad social y riesgos profesionales a estudiantes universitarios practicantes en la Contraloría General del municipio de Manizales

Doctor
HÉCTOR J FLÓREZ DUQUE
Contraloría General del Municipio de Manizales
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151158, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: "(...) *por qué cuenta del gasto se deben contabilizar los gastos relacionados con un contrato firmado con una Universidad, donde los estudiantes realizan la práctica en esta Institución y su remuneración sería el 75% del salario mínimo mas el pago de seguridad social-salud y riesgos profesionales, los cuales la entidad cubriría en su 100%.*"

CONSIDERACIONES

En cuanto a la normatividad contable 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, define el Principio de Contabilidad Pública de Causación o Devengo de la siguiente forma: “*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).

Tratándose de gastos, el párrafo 284 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que “*Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos*”.

El numeral 285 del mismo texto normativo señala que “*Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico*” y el 286, que “*Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas Respectivas*” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en 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.*” así mismo la cuenta 5211-GENERALES señala 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 las consideraciones expuestas, se concluye que el 75% del salario mínimo que se paga a los practicantes de la Universidad, así como el pago de seguridad social y riesgos profesionales, corresponden a gastos generales, los cuales se deben clasificar como gastos de administración o gastos de operación, dependiendo de si las labores que desempeñan los practicantes son administrativas u operativas. Para el efecto se debita la subcuenta 511163-Contratos de Aprendizaje, de la cuenta 5111-GENERALES o la subcuenta 521162-Contratos de aprendizaje, de la cuenta 5211-GENERALES respectivamente.

CONCEPTO 20115-154144 del 18-05-11	
Este concepto modifica el concepto 201010-148038 del 01-12-10	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	5111 Generales 5801 Intereses
	Subtema		Reconocimiento por parte de ISAGEN de las costas asociadas al proceso de Laudo Arbitral y la no obligatoriedad de presentar este concepto dentro de la utilidad operacional

Doctora
ELVIA LUZ RESTREPO SALDARRIAGA
Directora Gestión Contable y Fiscal
ISAGEN S.A. E.S.P.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154144, en la cual informa que *"(...) hemos recibido de parte de la Contraloría General de la República, en desarrollo de la Auditoria Gubernamental que nos están realizando actualmente sobre la vigencia 2010, relacionada con la respuesta recibida en ISAGEN a la consulta planteada a su entidad, en lo relacionado con la contabilización de las costas asociadas al proceso Laudo Arbitral, Comunicación de la CGN No. 201010-148038, del 01/12/2010, mediante la cual se nos indica por parte de la Contaduría que "las costas procesales deben registrarse debitando la subcuenta 521168 – Costas Procesales, de la cuenta 5211 – Generales"*.

En consideración a que ISAGEN no registra sus costos en el grupo de cuentas 52, el registro contable realizado por ISAGEN para el reconocimiento de estas costas fue la cuenta 511166. Solicitamos su validación de la utilización de la cuenta 511166 para claridad ante la Contraloría.

Igualmente, la Contraloría considera necesario que se le indique la no obligatoriedad por parte de ISAGEN de presentar este concepto dentro de la utilidad operacional, sino que debe primar la naturaleza de la operación sobre su denominación o ubicación de las cuentas en el catálogo instrumental".

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) describe el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN indicando que *"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 prestan servicios individualizables y deban manejar costos"*.

El mismo instrumento de regulación contable pública describe el grupo 52-DE OPERACIÓN, expresando que *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas"* y la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN indicando que *"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"*

Dado que las costas procesales y los intereses no cumplen la definición de costos de producción, a que se refiere el catálogo general de cuentas y que las características de ISAGEN como entidad contable pública le impiden dar un tratamiento diferente, la causación de estas erogaciones se debe realizar en las cuentas que conforman el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación expresó, mediante concepto 201010-148038 que *"(...) 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"* con el fin de indicar que el reconocimiento de estos conceptos afecta los gastos del periodo sin que deban causarse como costos de producción.

No obstante, dadas las características de la entidad destinataria, el mencionado concepto puede aplicarse a las subcuentas de la cuenta 5111-GENERALES, del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, sin que se desvirtúe el propósito doctrinal perseguido por el regulador contable público respecto a la consulta inicialmente planteada.

En relación con la presentación de estos gastos, el párrafo 262 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado"*. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que la clasificación entre actividades operacionales y no operacionales no depende exclusivamente de las cuentas y subcuentas en las cuales se registra un hecho, operación o transacción, sino de las consideraciones de las principales actividades que desarrolla la entidad contable pública.

CONCLUSIÓN

De los citados antecedentes se concluye que las costas procesales deben registrarse debitando la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-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

En ese sentido, se modifica el concepto 201010-148038, expedido por la Contaduría General de la Nación.

Para efecto de la presentación de estas erogaciones en el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social de la entidad, el Régimen de Contabilidad Pública establece su correspondencia con el concepto de actividades no operacionales, clasificación que no depende de las cuentas en las cuales se registran los hechos, operaciones y transacciones de la entidad contable pública.

Así, los conceptos de costas procesales e intereses a los que se refiere el concepto 201010-148038 se deben presentar como actividades no operacionales por no hacer parte de la operación básica o principal de ISAGEN.

5120- Impuestos, Contribuciones y tasas

CONCEPTO 201110-158218 del 01-12-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5120 Impuestos contribuciones y tasas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de las Empresas Públicas de Medellín-EPM de las multas interpuestas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD

Doctora
FABIOLA QUINTERO LÓPEZ
Profesional Financiero
Unidad Contabilidad
Empresas Públicas de Medellín-EPM
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158218, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios CGN 828100000, cobra multas a empresas Públicas de Medellín por recursos que presentan los clientes, frente a los cuales ésta falla de acuerdo con la Ley de reposición o subsidio, estas multas Empresas Públicas de Medellín las contabiliza como un gasto en la cuenta 5.1.20.07 Multas, y las informa como Operaciones recíprocas con la Superintendencia.*

Según las reglas de eliminaciones estas multas tienen como cuenta fuente la cuenta 4.1.10.02 Multas. La Superintendencia de servicios Públicos Domiciliarios no informa este tipo de operación recíproca con Empresas Públicas de Medellín, porque de acuerdo con la Ley 812 de 2003 y la Ley 1151 de 2007, los saldos por concepto de multas o sanciones, corresponden al Fondo Empresarial, razón por la cual ellos las registran en cuentas de orden y éstas no forman parte del reporte.

Por lo anterior, solicito su concepto al respecto e instrucción sobre el procedimiento frente a este hecho económico que se presenta entre estas dos entidades, para los reportes de Operaciones recíprocas futuros".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 103 de la Ley 1151 de 2007, señala que: *"La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios mantendrá el Fondo Empresarial, creado por la Ley 812 de 2003, a través de un patrimonio autónomo.*

El Fondo Empresarial podrá apoyar pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo, mediante la celebración de convenios con las empresas objeto de toma de posesión con fines liquidatorios - etapa de administración temporal y en liquidación. Así mismo, podrá apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia y a la Empresa objeto de toma de posesión.

Parágrafo. Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieran excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo. Así mismo, a este Fondo ingresarán las multas que imponga la Superintendencia de Servicios Públicos dentro del ejercicio de sus funciones". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, 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*". (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el artículo 247 de la Ley 1150 de 2011, expresa que: "*En la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios seguirá funcionando el Fondo Empresarial creado por la Ley 812 de 2003 a través de un patrimonio autónomo*."

Este Fondo podrá financiar a las empresas en toma de posesión con fines liquidatorios –Etapa de Administración Temporal o en Liquidación, para: i) 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 y ii) Apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión. Así mismo, podrá apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la Empresa objeto de toma de posesión bajo las modalidades de fines liquidatorios – Etapa de Administración Temporal o en Liquidación.

A este Fondo ingresarán los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico –CRA-, de la Comisión de Regulación de Energía y Gas –CREG-, y el producto de las multas que imponga esta Superintendencia.

El Fondo tendrá un Comité Fiduciario integrado por el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios, un asesor de su Despacho y el Director de Entidades Intervenidas y en Liquidación de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. El Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios será el ordenador del gasto".

Así las cosas, en materia contable el párrafo 282 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa que en la cuenta 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".

Esta cuenta, contiene dentro de su estructura la subcuenta 512007-Multas.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las Multas interpuestas a empresas Públicas de Medellín-EPM, deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 512007-Multas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244025-Multas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Por su parte, teniendo en cuenta que los recursos provenientes de las multas interpuestas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no son de propiedad de ésta, sino del Fondo Empresarial, con el recaudo de las mencionadas multas, la Superintendencia debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

En ese sentido, dado que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no es la titular de los recursos provenientes de las multas interpuestas a las empresas prestadoras de servicios bajo su vigilancia, y que ésta solamente cumple un papel de recaudadora, no se constituye una operación recíproca que se deba reportar entre las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

52- DE OPERACIÓN

CONCEPTO 201111-159318 del 29-12-11			

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	52 De operación 7 Costos de producción
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Chaparral de la prestación del servicio de alumbrado público siendo la entidad la responsable del servicio o cuando es a través de una empresa de servicios públicos domiciliarios

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3	1280 Provisión para protección de inversiones (cr), 1208 Inversiones patrimoniales en entidades controladas 3105 Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Chaparral del retiro de las inversiones en la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Chaparral, por cuanto esta es una entidad no societaria

Doctoras
ANA MARÍA PASCUAS LOZANO
Alcaldesa (D)
MARÍA ROSALBA SOTO RODRÍGUEZ
Contadora Municipal
Alcaldía Municipal de Chaparral – Tolima
Chaparral - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159318, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"De acuerdo a los hallazgos encontrados a través de la auditoría efectuada por la Contraloría General al Municipio de Chaparral Tolima, sobre la contabilización de los materiales de alumbrado público, me permito solicitar concepto sobre lo siguiente:*

1. La Contraloría en su hallazgo manifiesta que el Municipio de Chaparral en el año 2010 presentó deficiencias en el registro contable de los costos, ya que se registraron como gastos del período la totalidad de los valores asociados a la prestación del servicio de alumbrado público.

De acuerdo a lo anterior ¿debe el Municipio realizar la contabilización de esta forma teniendo en cuenta que la prestación del servicio de alumbrado público no es individualizable?

2. El Municipio de Chaparral efectuó inversión en la empresa de Servicios Públicos, en el año 1996 por valor de \$6.593.900.202. En el año 2002 se realizó un incremento a la inversión por valor de \$1.376.019.050.00 y en diciembre de 2003 en ajustes por inflación el valor de \$3.315.557.180.00 desde la fecha reposa una inversión en libros por valor de \$11.285.476.432.00. Se ha realizado una amortización por valor de \$5.901.666.759.00.

La pregunta es ¿Debo seguir realizando la amortización hasta terminar el valor de la inversión? O Qué procedimiento debo aplicar para descargar de los libros el saldo de la inversión, teniendo en cuenta que no existe valorización alguna según informe presentado por la Empresa de Servicios Públicos?"

Mediante comunicación telefónica sostenida con la entidad, se manifestó que desde el año 1996 se registraron en la subcuenta 120832-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, los aportes iniciales para la creación y puesta en marcha de la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Chaparral, sin que se hubieran recibido acciones, cuotas o partes de interés social, por ser dicha empresa una entidad del orden municipal no societaria.

Así mismo, se manifestó que los saldos de la citada cuenta se venían amortizando afectando para ello la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Al respecto me permito responder su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Prestación del servicio de alumbrado público

El artículo de la resolución 043 de 1995, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas-CREG, señala que: *"Para efectos de la presente resolución se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:*

SERVICIO DE ALUMBRADO PUBLICO: Es el servicio consistente en la iluminación de las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentren a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del Municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales. También se incluirán los sistemas de semaforización y relojes electrónicos instalados por el Municipio. Por vías públicas se entienden los senderos peatonales y públicos, calles y avenidas de tránsito vehicular".

El artículo 2º del mismo texto normativo, expresa respecto a la responsabilidad en las etapas de prestación del servicio de alumbrado público, que: *"(...) El suministro de la energía eléctrica para el servicio de alumbrado público es responsabilidad de la empresa distribuidora o comercializadora con quien el municipio acuerde el suministro, mediante convenios o contratos celebrados con tal finalidad. Las características técnicas de la prestación del servicio se sujetarán a lo establecido en los Códigos de Distribución y de RedeS".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 6º de la misma Resolución, señala en referencia a la facturación, que: *"La empresa distribuidora o comercializadora facturará mensualmente o bimestralmente el servicio de alumbrado público al municipio, de acuerdo con el sistema de facturación que tenga autorizado la empresa suministradora de energía eléctrica".* (Subrayado fuera de texto)

En materia contable, el párrafo 282 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad pública-RCP, relacionado con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, 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 268 del mismo Marco Conceptual, establece respecto a los gastos de operación, 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".*

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

A su vez, el párrafo 296 del mismo instrumento normativo, establece que: "Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos". (Subrayado fuera de texto)

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 7501-ENERGÍA, "Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en las actividades de generación, transformación, distribución y comercialización de energía". (Subrayado fuera de texto)

2. Depuración contable

El Catálogo General de Cuentas-CGC, señala que la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, "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)

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.*

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.

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

1. Prestación del servicio de alumbrado público

Con base en las consideraciones expuestas, las erogaciones asociadas directamente con la contratación de la prestación de servicios públicos deben reconocerse en la contabilidad del municipio como un Gasto de operación y no como Costos de producción, considerando que es la entidad territorial la responsable de la prestación del servicio de alumbrado público, cuyo beneficio impacta a toda la comunidad sin exclusión por la ausencia de una contraprestación económica. Ahora bien, cuando este servicio es prestado a través de una empresa de servicios públicos domiciliarios, es a ésta a quien le corresponde la acumulación de los costos de la prestación del servicio en las subcuentas que conforman la cuenta 7501-ENERGIA, de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

2. Depuración contable

Considerando que los saldos reconocidos por la entidad en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS no constituyen un aporte patrimonial que esté representado en acciones, cuotas o partes de interés social que se posea en la empresa de servicios públicos domiciliarios de Chaparral, por cuanto dicha entidad está conformada como una entidad no societaria, el Municipio de Chaparral debe retirar de su información contable dichos saldos, para lo cual debe reconocer un débito en la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR), y un crédito en la subcuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. La diferencia se reconoce en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

5211- Generales

CONCEPTO 20111-150358 del 25-02-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5211 Generales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Policía Nacional del material genético de animales para el programa de reproducción del Criadero Mancilla

Teniente Coronel
NELSÓN GUADÍA AMÉZQUITA
Jefe Oficina Contaduría General
Policía Nacional
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150358, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *“La Policía Nacional en desarrollo de su misionalidad institucional pretende acceder a material genético de animales de excepcionales condiciones cuyo costo es mayor a las posibilidades presupuestales de la Policía Nacional, para ello se creó el programa de reproducción del Criadero Mancilla, el cual tiene previsto la adquisición de semen, óvulos y embriones que se pueden adquirir comercialmente en criaderos especializados, los cuales pueden ser empleados en yeguas de propiedad de nuestra institución, disminuyendo la inversión y mantenimiento de sementales y yeguas donantes de alto valor, obteniendo en corto tiempo crías de la misma calidad”*.

Por lo anterior, solicita concepto respecto al tratamiento contable para el reconocimiento y revelación de dicho material genético.

CONSIDERACIONES

El párrafo 119 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con los principios de contabilidad pública, señala en referencia al principio de 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 282 del mismo instrumento normativo, expresa que: *“Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario”*.

El párrafo 286 del citado Marco Conceptual establece que: *“Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”*.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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

De las consideraciones expuestas se concluye que las erogaciones efectuadas para la adquisición de semen, óvulos y embriones en desarrollo del Programa de reproducción del Criadero Mancilla, deben reconocerse como un gasto afectando la subcuenta 521190-Otros gastos generales, de la cuenta 5211-GENERALES. Lo anterior, dado que la intención al adquirir el material genético no es su comercialización sino su uso para la reproducción de los semovientes de propiedad de la entidad. Si la entidad lo considera necesario, se deben hacer las revelaciones pertinentes en notas a los estados contables.

52- DE OPERACIÓN

5211- Generales

CONCEPTO 20115-154212 del 10-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5211 Generales
		1.2	2401 Adquisición de bienes y servicios nacionales
		1.3	4810 Recuperaciones
		1.4	8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema		Reconocimiento por parte de Procuraduría General de la Nación o de la Auditoría General de la Nación de los gastos por concepto de la impresión del los ejemplares de "Contratación Visible" que se generalmente se distribuyen gratuitamente y el control administrativo de existencias

Doctor
JAIME GALINDO ÁLVAREZ
Contador
Instituto de Estudios del Ministerio Público
Procuraduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20115-154212, en el cual consulta el registro contable del convenio interadministrativo de asociación con la Auditoría General de la Nación con el objeto de aunar esfuerzos y realizar dos ediciones conjuntas de manual para el buen manejo de los recursos públicos en contratación pública, en el cual se pactó que la impresión de la primera edición estará a cargo de la Auditoría y la segunda a cargo del Instituto.

Informa el Instituto que en cada edición quien ordena la impresión se queda con el 70% y entrega el 30%. En la primera edición la Auditoría entregó 555 ejemplares los cuales ingresaron a los inventarios, pero no tiene claridad con respecto a la contrapartida, y similar situación puede ocurrir para la segunda edición cuando la Procuraduría deberá entregar 555 ejemplares a la Auditoría.

También señala que la mayoría de los libros se entregan en la capacitación de los servidores del Ministerio Público, y demás entidades que la requieran y otros se venden a particulares.

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

CONSIDERACIONES

El catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5211-GENERALES, como *"el valor de los gastos necesarios*

para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, (...)”.

También describe la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS como: *"el valor de los ingresos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, como: *"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 se concluye que el Instituto debe reconocer en su contabilidad la totalidad de los gastos relacionados con la impresión de la segunda edición del ejemplar “Contratación Visible”, con independencia que deba trasladar un porcentaje de la misma a la Auditoría General de la Nación, de conformidad con el convenio interadministrativo de asociación, efectuando un registro débito en la subcuenta 521119-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cuando paga la obligación, se cancela el pasivo debitando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, teniendo en cuenta que el objeto principal de los ejemplares editados no es la venta de los mismos, sino para ser entregados a los servidores de la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo y las Personerías en el desarrollo de la programación de capacitación institucional, y demás entidades públicas que los requieran, por consiguiente los ejemplares que son vendidos excepcionalmente a particulares se reconoce el ingreso en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

En relación con los 555 ejemplares recibidos, estos no requieren ser incorporados en el balance, sino llevar un control administrativo de los mismos, y si a bien lo considera la entidad, podrá realizar un control en cuentas de orden utilizando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

5220- Impuestos, contribuciones y tasas

CONCEPTO 20114-153457 del 25-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5220 Impuestos contribuciones y tasas
		1.2	2905 Recaudos a favor de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de E.S.P. Empresa Distribuidora del Pacífico S.A. de la contribución que se realiza a favor del Fondo Financiero para la Energización de las zonas rurales interconectadas-FAER, Fondo Apoyo Financiero Zonas no Interconectadas (FAZNI) y del Programa de Normalización Redes Eléctricas-PRONE en desarrollo del contrato de conexión establecido con ISA.

Doctora
ADRIANA MÚNERA DUQUE
Jefe de Contabilidad
E.S.P. Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114–153457, en la cual consulta el procedimiento contable para registrar la contribución que en desarrollo del contrato de conexión establecido entre ISA y DISPAC S.A., se realiza a favor del Fondo financiero para la Energización de las zonas rurales interconectadas –FAER- y del Programa de Normalización de Redes Eléctricas – PRONE-

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto 3652 de diciembre 17 de 2003, Por medio del cual se reglamenta el Fondo Financiero para la Energización de las zonas rurales interconectadas –FAER- , señala: *"Naturaleza: El Fondo de Apoyo financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas –FAER- creado por el artículo 105 de la Ley 788 de 2002, es un fondo cuenta especial sin personería jurídica, sujeto a las normas y procedimientos establecidos en la Constitución Política de Colombia, el Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional y demás normas vigentes aplicables, administrado por el Ministerio de Minas y Energía o por quien él designe. (...)."*

El artículo 3º de este mismo decreto, en relación con la liquidación y el recaudo de la contribución establecida en el artículo 105 de la Ley 788 de 2002, determina que estará a cargo del administrador del Sistema de Intercambios Comerciales quien recaudará de los dueños de los activos del Sistema de Transmisión Nacional –STN- el valor correspondiente y entregará las sumas recaudadas en la cuenta que disponga el Ministerio de Minas y Energía.

El artículo 1º de la Ley 1117 de diciembre 27 de 2006, por la cual se expiden normas sobre normalización de redes eléctricas y de subsidios para estratos 1 y 2, señala: *"El Gobierno Nacional*

Llevará a cabo un Programa de normalización de redes eléctricas -PRONE- cuyos objetivos comprenden la legalización de usuarios y la adecuación de las redes a los reglamentos técnicos vigentes, en barrios subnormales, situados en municipios del Sistema Interconectado Nacional.

El programa será financiado con recursos del Fondo de Apoyo Financiero para la energización de zonas rurales interconectadas, creado por la Ley 788 de 2002, en un porcentaje de su recaudo hasta por un veinte (20%) por ciento. (...)"

El Contrato de conexión ISA 40000802-DISPAC DG-001-11 Acuerdo de representación de activos de uso del STN entre ISA y DISPAC ubicados en la Subestación La Virginia, señala en el punto quinto del Anexo 5: *"LIQUIDACIÓN Y TRANSFERENCIA DE LOS RECAUDOS: Una vez recibidos los pagos del Liquidador y Administrador de Cuentas o quien por ley haga sus funciones, se procederá de la siguiente forma: DISPAC enviará a ISA Cuenta de cobro por el 73% del ingreso de la bahía de transformación 230 KV que se remunera en Uso del STN, descontando los servicios prestados por el LAC."*

Respecto de la normativa contable pública, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS como: *"Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales.*

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. (...)"

También describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS en los siguientes términos: "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

En relación con su consulta, es pertinente mencionar que el descuento, recaudo, cancelación y administración de la contribución con destino a los fondos: Fondo Apoyo Financiero Zonas Rurales Interconectadas (FAER), Fondo Apoyo Financiero Zonas no Interconectadas (FAZNI) y Programa de Normalización de Redes Eléctricas (PRONE), corresponde a diferentes entidades las cuales deben afectar sus registros contables según su participación en la operación, así como con la información del reporte de operaciones recíprocas, como son:

- La entidad propietaria de la infraestructura utilizada en el transporte de energía, arrendador
- La entidad generadora de energía, arrendatario.
- La entidad liquidadora y administradora de cuentas (LAC), Recaudo y pago.
- La entidad recaudadora de la contribución, Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- La entidad dueña de los recursos de los Fondos, Ministerio de Minas y Energía.

El procedimiento para el registro de las operaciones entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Minas y Energía fue señalado por la CGN en concepto 20088-117755 de septiembre 11 de 2008, vigente.

Para el caso que nos ocupa la entidad contable pública DISPAC realiza un contrato de conexión con ISA, Acuerdo de representación de activos de uso del STN entre ISA y DISPAC ubicados en la subestación la Virginia, a partir del cual señalaremos el procedimiento contable que Dispac, la entidad generadora y la Administradora de recaudo y pagos deben aplicar.

- **DISPAC**

Causación

Reconoce el ingreso por el arrendamiento de la infraestructura y la cuenta por cobrar conforme a lo dispuesto en el contrato de conexión suscrito con ISA. Con la presentación de la cuenta de cobro, DISPAC causará el ingreso objeto del contrato, para lo cual debitará la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Informa operación recíproca con la entidad arrendataria (ISA).

Recaudo

Al recaudar el valor girado por la administradora, causa el valor descontado por concepto de contribución a pagar, con un débito a la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito a la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y por otra parte registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, e igualmente en la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

- **ISA** (Entidad arrendataria)

Causación

Reconocerá el gasto por el arrendamiento para lo cual debita la subcuenta 521116-Arrendamiento, de la cuenta 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 242507-Arrendamientos, de la cuenta 2425-ACREEDORES. Origina operación recíproca con el arrendador (Dispac).

Pago

La entidad contable pública (ISA) cancela a la entidad Liquidadora y administradora de cuentas (LAC) y registra el pago mediante un débito en la subcuenta 242507-Arrendamientos, de la cuenta 2425-ACREEDORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

- **Empresa Liquidadora y administradora de cuentas (LAC)**

Recaudo

El valor girado por la arrendataria (ISA) debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, discriminando el valor de la contribución y el del arriendo.

Giro

La Administradora girará al Ministerio de Hacienda el valor de la contribución y a la arrendadora el valor restante del girado por la arrendataria, debitando la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento que la Administradora al finalizar el trimestre tenga recursos pendientes de giro, deberá reportar cuenta recíproca por el valor neto a cancelar a la arrendadora y la arrendadora informar la recíproca por el valor de la contribución con el Ministerio de Minas y Energía y por el valor neto a recibir con la LAC.

54- TRANSFERENCIAS

5423- Otras transferencias

CONCEPTO 20111-150696 del 01-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5423 Otras transferencias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Comisión de Regulación en Salud-CRES de los recursos transferidos al Fondo Nacional de Calamidades, en cumplimiento de los decretos 4627 y 4718 de 2010

Doctora
LIDA RUIZ VÁSQUEZ
Subdirectora Administrativa y Financiera
Comisión de Regulación en Salud-CRES
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150696 en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos transferidos al Fondo Nacional de Calamidades, de conformidad con los Decretos 4627 y 4718 de 2010. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto 4627 de 2010, por el cual se dictan disposiciones para hacer frente a la emergencia económica, social y ecológica y se modifica el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2010, señala que: *"Los ingresos y rentas del Presupuesto Nacional y de los presupuestos de los Establecimientos Públicos del orden nacional o asimilados por la ley a éstos, incluidos los fondos especiales y las contribuciones parafiscales que administran organismos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación señalados en el presente Decreto Legislativo, se destinarán a la atención de los gastos que se requieran para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º del mismo texto normativo, expresa que: *"Para conjurar la crisis, los recursos a que se refiere el presente Decreto Legislativo deberán transferirse al Fondo Nacional de Calamidades a que hace mención el Decreto 1547 de 1984. Los ordenadores de gasto transferirán directamente los citados recursos al Fondo Nacional de Calamidades mediante resolución expedida en la presente vigencia fiscal".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1º del Decreto 4718 de 2010, por el cual se liquida la modificación al Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2010, contenida en el Decreto 4627 del 13 de diciembre de 2010, establece que: *"Los ingresos y rentas del Presupuesto Nacional y de los presupuestos de los Establecimientos Públicos del orden nacional o asimilados por la ley a éstos, incluidos los fondos especiales y las contribuciones parafiscales que administran organismos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación señalados en el presente Decreto Legislativo, se destinarán a la atención de los gastos que se requieran para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º del mismo Decreto, expresa que: *"Para conjurar la crisis, los recursos a que se refiere el presente Decreto Legislativo deberán transferirse al Fondo Nacional de Calamidades a que hace mención el Decreto 1547 de 1984. Los ordenadores de gasto transferirán directamente los citados recursos al Fondo Nacional de Calamidades mediante resolución expedida en la presente vigencia fiscal".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1º del Decreto 1547 de 1984, señala que: *"Créase el Fondo Nacional de Calamidades como una cuenta especial de la Nación, con Independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística, con fines de interés público y asistencia social y dedicado a la atención de las necesidades que se originen en situaciones de desastre o de calamidad o de naturaleza similar".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º del mismo Decreto establece que: *"Para los efectos previstos en el artículo precedente, los recursos del Fondo se destinarán, entre otros, a los siguientes objetivos:*

- a) prestar el apoyo económico que sea requerido para la atención de desastres y calamidades declarados, dando prioridad a la producción, conservación y distribución de alimentos, drogas y alojamientos provisionales;*
- b) Controlar los efectos de los desastres y calamidades, especialmente los relacionados con la aparición y propagación de epidemias;*
- c) Mantener durante las fases de rehabilitación, reconstrucción y desarrollo, el saneamiento ambiental de la comunidad afectada;*
- d) Financiar la instalación y operación de los sistemas y equipos de información adecuados para la prevención, diagnóstico y atención de situaciones de desastre o de calamidad, especialmente de los que integren la red nacional sismográfica;*

e) Tomar las medidas necesarias para prevenir los desastres o para atenuar sus efectos, las cuales podrán consistir, entre otras, en pólizas de seguros tomadas con compañías legalmente establecidas en el territorio colombiano y buscando mecanismos para cubrir total o parcialmente el costo de las primas".

En materia contable, el párrafo 288 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: "Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, determina 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". (Subrayado fuera de texto)

El mismo instrumento normativo 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".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos girados al Fondo Nacional de Calamidades, de conformidad con los Decretos 4627 y 4718 de 2010, deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, por el valor definido en la Resolución o acto administrativo que expida la respectiva entidad.

CONCEPTO 20113-152599 del 30-03-11	
Este concepto da alcance al expediente 20109-147351 del 02-11-10	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5423 Otras transferencias
	Subtema	1.1.1	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

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 20113-152599, en la cual solicita autorización para la utilización de la subcuenta 542390-Otras transferencias, donde registran el valor de los recursos transferidos a los canales regionales, conforme el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, con el expediente 21109-147351 del 2 de noviembre de 2010.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la subcuenta 542390-Otras transferencias para los años 2009 y 2010 por superar el 5% del valor de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, fue glosada por la Contraloría General de la República.

Así mismo, telefónicamente el día 24 de marzo de 2011, la funcionaria Ena Luz Espitia Cabrales, informó que los recursos transferidos a los canales regionales tienen como destino atender los gastos de funcionamiento e inversión.

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

CONSIDERACIONES

El inciso 2 del numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"A falta de un concepto específico en el Catalogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas "Otros". No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente"*.

Por su parte, la normatividad contable contenida en el párrafo 284 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala: *"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; (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catalogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS del Catálogo General de Cuentas, presenta a nivel de subcuenta la desagregación para el reconocimiento y causación del gasto conforme la destinación de la transferencia, discriminado en prestaciones sociales, inversión, funcionamiento, salud y educación.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, damos alcance al concepto emitido con el expediente 21109-147351 del 2 de noviembre de 2010, mediante el cual se dio respuesta a la consulta relacionada 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, el cual en la parte pertinente quedará así: "(...) la Comisión debe reconocer y causar el gasto respectivo por el monto total de las transferencias debitando la subcuenta que corresponda de acuerdo con la destinación del gasto, 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 que representa la destinación de los recursos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS".

CONCEPTO 20116-155335 del 19-07-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1413 Transferencias por cobrar
		1.2	5423 Otras transferencias
	Subtema		Reconocimiento por parte de las entidades beneficiarias u obligadas a dar cumplimiento al artículo 21 de la Ley 14 de 1991 por la cual se dictan normas sobre el servicio de televisión y radiodifusión oficial

Doctora
YOLANDA GUERRERO FERNÁNDEZ
Subcontadora de Consolidación de la Información
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155335, mediante la cual informa que "Durante el proceso de consolidación y elaboración del Balance General de la Nación se detectó que algunos saldos de operaciones recíprocas (...) son generados por la falta de claridad en los registros contables a realizar por las diferentes entidades involucradas en determinadas transacciones. Una de estas situaciones tiene que ver con el tratamiento contable del 3% del presupuesto publicitario anual que deben distribuir entre los canales regionales de televisión, los Organismos descentralizados", por lo cual "solicita un pronunciamiento de la Subcontaduría General y de Investigación que determine el tratamiento contable de este 3%, identificando los registros contables a realizar por cada unas entidades contables públicas".

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 21 de la Ley 14 de 1991, por la cual se dictan normas sobre el servicio de televisión y radiodifusión oficial, señala que "Inravisión podrá recibir aportes, colaboraciones, auspicios y patrocinios al canal de interés público operado por este Instituto y con destino también a la radiodifusora oficial. Las organizaciones regionales de televisión pueden recibir el mismo beneficio con destino exclusivo a los programas culturales".

Al respecto, la Sentencia con radicado 1525 del 25 de septiembre de 2003, del Honorable Consejo de Estado señala que "a) La obligación legal de destinar el 10% de los presupuestos publicitarios, a cargo de los organismos descentralizados a que se refiere el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991, tiene las características de una transferencia presupuestal (...) b) Los organismos descentralizados del orden territorial, no están obligados a realizar la transferencia prevista en el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991. Los obligados a ello son los organismos del orden nacional que aparecen en el artículo 38.2 de la ley 489 de 1998, sector descentralizado por servicios. c) Los "presupuestos publicitarios" a que se refiere el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991, son todas las partidas apropiadas en el presupuesto para gastos de publicidad, sin importar que esas partidas se encuentren clasificadas dentro de los "gastos generales" o en "gastos de comercialización y producción" o en cualquier otra denominación que se utilice en la nomenclatura presupuestal. Dentro de los "presupuestos publicitarios", deben estar incluidos los recursos para adelantar las "campañas de publicidad" que requieren la autorización del Ministerio de Comunicaciones, según los decretos 1982 de 1974 y 628 de 2001. d) Los presupuestos publicitarios, comprenden la totalidad de los recursos destinados a ese objeto de gasto, independientemente de su fuente de financiación, bien sea que ésta provenga de asignaciones presupuestales o de recursos propios. e) La transferencia del 10% a que se refiere el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991, debe liquidarse sobre el monto del presupuesto ejecutado, a medida que se afecten las partidas de publicidad correspondientes" (...) los "presupuestos publicitarios" de los organismos descentralizados son todas las partidas que aparezcan apropiadas para gastos de publicidad; es decir, la que se realiza por la entidad con fines comerciales. Y como ese gasto puede aparecer en varios capítulos, no interesa que esté incluido en los "gastos generales" o en los "gastos de comercialización y producción" o en cualquier otra denominación que se utilice en la nomenclatura presupuestal. Lo fundamental es la naturaleza del gasto". (Subrayados fuera de texto).

La misma Sentencia señala que "(...) no sobra precisar que, si bien dentro de las posibilidades de gasto que tienen las entidades descentralizadas, se encuentran algunos objetos conexos o afines con la publicidad, como son los de impresión o publicaciones, éstos se diferencian de los publicitarios propiamente dichos, en cuanto solamente reúnen condiciones de información o divulgación y no comprenden actividades de promoción y propaganda distintivos de la publicidad o de la realización de campañas con este fin, como lo prevé el régimen de presupuesto reflejado en las disposiciones generales integradas a las leyes anuales. En efecto, por el rubro de "impresos y publicaciones" se autoriza la ordenación y pago de gasto por edición de formas, escritos, publicaciones, revistas y libros, trabajos tipográficos, sellos, autenticaciones, suscripciones, adquisición de revistas y libros, pago de avisos y videos de televisión, rubro que ciertamente no puede ser utilizado para realizar gastos por servicios de publicidad y, por lo tanto, no queda comprendido en la transferencia (...) la transferencia del diez por ciento, a que ella alude, es sobre el presupuesto ejecutado y no sobre el aprobado (...) la transferencia debe efectuarse periódicamente a medida que se afecten las partidas de publicidad correspondientes".

En relación con la información adjunta en su consulta, según la cual algunas entidades del orden nacional están registrando este valor en la subcuenta 512026-Contribuciones, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, este Despacho considera que se trata de una incorrecta contabilización de estos recursos puestos que al tenor de la citada sentencia "(...) la obligación a cargo de las entidades descentralizadas de entregar el 10% de sus presupuestos publicitarios a INRAVISIÓN y a las organizaciones regionales de televisión (...) no tiene origen tributario (...) la transferencia es una figura del derecho presupuestal y la hacienda pública, que aparece tanto en la Constitución Nacional como en la ley orgánica de presupuesto y en las leyes anuales de apropiaciones. Ella está definida en las disposiciones generales del presupuesto, como aquellos

"recursos que transfieren los órganos a entidades nacionales o internacionales, públicas o privadas, con fundamento en un mandato legal" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 269 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala que *"Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores"*.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC), parte integral del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS indicando que *"Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales. 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"*, subcuenta que debe ser utilizada por las entidades contables públicas del orden nacional para reconocer los valores que deban transferirse a los canales nacionales o regionales, de acuerdo con las respectivas normas legales.

El respectivo canal debe reconocer las transferencias en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, la cual se describe en CGC indicando que *"Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales. La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones"*.

CONCLUSIÓN

De los antecedentes se concluye que las la obligación legal a que se refiere el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991, tiene las características de una transferencia y, como tal, debe ser reconocida por las entidades beneficiarias 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.

Las entidades obligadas por las respectivas normas sobre la materia, deben reconocer este concepto con un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras Transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En ese sentido, los saldos registrados en las señaladas subcuentas se originan en operaciones recíprocas entre entidades contables públicas.

55- GASTO PÚBLICO SOCIAL

5502- Salud

CONCEPTO 20112-151509 del 15-03-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5502 Salud
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte Fondo de Desarrollo Local Rafael Uribe Uribe del convenio interadministrativo suscrito con la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe para la dotación de equipos tecnológicos de los centros de atención y sede administrativa

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1905 Bienes y servicios pagados por anticipado 2401 Adquisición de bienes y servicios y servicios nacionales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte Fondo de Desarrollo Local Rafael Uribe Uribe del contrato interadministrativo suscrito con la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe para desarrollar el componente fortalecimiento al programa de ayudas técnicas a personas en condición de discapacidad

3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Documentos soporte para el desembolso de los recursos tanto en contratos como en convenio

Doctor
EDGAR DÍAZ MARTÍNEZ
Contador
Fondo de Desarrollo Local Rafael Uribe Uribe
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151509 en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable del Convenio Interadministrativo CI-034-2010 y el Contrato Interadministrativo No. 035 de 2010 celebrado entre el Fondo de Desarrollo Local de Rafael Uribe Uribe y la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe.

Así mismo, solicita que se le indique si la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe está en la obligación de facturar o simplemente con una cuenta de cobro debe solicitar los desembolsos.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo No. CI-034-2010

La consideración 1 y las cláusulas 1, 2, 3 y 5 del Convenio Interadministrativo No. CI-034-2010 celebrado entre el Fondo de Desarrollo Local Rafael Uribe Uribe y la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe establecen:

"1) Para la atención de los problemas de salud el Hospital Rafael Uribe Uribe E.S.E I Nivel requiere además de realizar las acciones de promoción y prevención y la consulta resolutive, efectuar la actualización tecnológica de los Centros de Atención y Sede Administrativa, necesaria para el cumplimiento de los estándares y requisitos de habilitación y acreditación exigidos por el Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad en la prestación de los servicios de salud, debido a que los equipos de soporte y apoyo tecnológico se encuentran deteriorados y/o han cumplido su ciclo de vida útil (...)

PRIMERA. OBJETO: *Aunar esfuerzos para la dotación de equipos tecnológicos de los centros de atención y sede administrativa Hospital Rafael Uribe Uribe del proyecto viabilizado por el FDLRUU y conceptuado favorablemente por la UEL-SALUD durante la vigencia 2010.*

CLAÚSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL FONDO: *1) EL FONDO se obliga a entregar oportunamente a la EMPRESA el valor del aporte en la forma pactada. 2) Así mismo se obliga a realizar una supervisión sobre la inversión del aporte efectuado (...)*

CLAÚSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LA EMPRESA: *1) LA EMPRESA se obliga con la ejecución del convenio a: -Optimizar la atención a los usuarios del Sistema de Salud Local con oportunidad y eficiencia. -Cumplir con los estándares y requisitos de habilitación y acreditación exigidos por el Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad en la prestación de los servicios en salud. (...)*

(...)

CLAÚSULA QUINTA. VALOR DEL CONVENIO Y FORMA DE PAGO: *El valor del convenio a suscribirse, es de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$300.000.000.00) (...) El Fondo de Desarrollo Local Rafael Uribe Uribe, desembolsará directamente a LA EMPRESA el valor correspondiente al 100% aquí enunciado, una vez publicado el convenio".*

Respecto a la normatividad contable, el párrafo 104 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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, los párrafos 282 y 289 relacionados con las Normas técnicas relativas al gasto del citado texto normativo señalan que:

"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.

(...)

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 5502-SALUD en el siguiente sentido: "Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

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

2. Tratamiento contable del Contrato Interadministrativo No. 035 de 2010.

Las consideraciones 7 y 8 y las cláusulas 1, 2, 6 y 16 del Contrato Interadministrativo 035 de 2010 celebrado entre el Fondo de Desarrollo Local y la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe señalan:

"SÉPTIMA: Que el Fondo de Desarrollo Local de Rafael Uribe Uribe requiere celebrar Contrato Interadministrativo para desarrollar el componente fortalecimiento al programa de ayudas técnicas a personas en condición de discapacidad, con el objeto de promover el ejercicio y la restitución de la autonomía e inclusión social de las personas con discapacidad, por medio del otorgamiento de ayudas técnicas. (...)

OCTAVA: Que EL HOSPITAL es la institución idónea para desarrollar dichas actividades de integración y participación de los diferentes actores en el marco del proceso de formación y socialización del acceso a la salud como derecho y de la política pública de participación en salud (...)

CLÁUSULA PRIMERA-OBJETO: Ejecutar el proyecto No. 531 "ATENCIÓN INTEGRAL A LA POBLACIÓN EN CONDICIÓN DE DISCAPACIDAD Componente: BANCO DE AYUDAS TÉCNICAS"

CLÁUSULA SEGUNDA-OBLIGACIONES DE EL HOSPITAL: (...) 3) Coordinar y concertar con la Alcaldía Local el procedimiento a seguir para el ingreso y salida al Almacén del Fondo de Desarrollo Local de los insumos, bienes muebles, equipos ayudas técnicas y/o material publicitario o educativo que se adquiera con recursos del proyecto contratado (en caso de que el proyecto prevea dichas adquisiciones (...)) 5. Garantizar el recurso físico y tecnológico y hacer la apropiación presupuestal para garantizar el recurso financiero necesario para cumplir con las actividades programadas. **OBLIGACIONES ESPECÍFICAS:** (...) 2) Facilitar la infraestructura y las instalaciones que se requieran para ejecutar las actividades del CONTRATO (...) 4) Responder por compromisos adquiridos con terceros (...) 5) Suministrar los elementos e insumos necesarios para la realización de las actividades objeto de este CONTRATO (...) 6) Administrar en debida forma los

recursos económicos del contrato (...) 8) Presentar al interventor y/o supervisor según el caso, informes periódicos de actividades e informes financieros

CLÁUSULA SEXTA- FORMA DE PAGO (...): EL FONDO DE DESARROLLO LOCAL DE RAFAEL URIBE URIBE, pagará el valor del contrato de la siguiente forma: Un primer pago anticipado equivalente al 40% del valor del contrato (\$81.300.000), dentro de los días siguientes a la firma del acta de inicio; un segundo pago equivalente al 40% del valor del contrato (\$81.600.000) al primer mes de ejecución, y el 20% final (\$40.800.000) a la terminación del contrato, previa la presentación del informe consolidado de las actividades desarrolladas y certificación del supervisor o interventor

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA-CAUSALES DE TERMINACIÓN: PARÁGRAFO: (...) En cualquiera de los eventos de terminación, se procederá a liquidar el contrato y al pago del tiempo efectivamente servido". (Subrayados fuera de texto)

En lo referente a la normatividad contable, los párrafos 117, 189, 190 y 195 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al principio de Devengo o Causación y a la norma técnica de Otros activos indican:

"8. Principios de Contabilidad Pública

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

(...)

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 (...).

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 (...)" (Subrayados 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 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 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”.

Por su parte, el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación en el año 2011, define el pago anticipado como: *“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”.*

3. Documentos soporte para el desembolso de los recursos

Respecto a la obligación de la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe de expedir factura o cuenta de cobro para el desembolso de los recursos, 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”. (Subrayados fuera de texto)

El numeral 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, 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.

(...)

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

CONCLUSIÓN

1. Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo No. CI-034-2010

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones se concluye que los recursos con destinación específica entregados por el Fondo de Desarrollo Local Rafael Uribe Uribe a la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe, cuyo objeto es la actualización de los equipos del Hospital, constituyen un gasto público social, y por ende su registro contable se efectúa debitando la subcuenta 550211-Fortalecimiento institucional para la prestación de servicios de salud, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe debe reconocer los recursos recibidos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Esto teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos la ESE no está recaudando un ingreso por la prestación de un servicio, sino fortaleciendo su patrimonio para aumentar la capacidad en la prestación de los servicios que le competen.

2. Tratamiento contable del Contrato Interadministrativo No. 035 de 2010

Los recursos entregados por el Fondo de Desarrollo Local de Rafael Uribe Uribe correspondientes al primer y segundo desembolso del contrato, se deben reconocer mediante un débito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, puesto que corresponden a pagos anticipados.

En la medida en que el Fondo reciba los bienes o servicios del Hospital, se deben reconocer mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta del activo o gasto, según corresponda y como contrapartida un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Para el caso del último desembolso, con el documento soporte establecido entre las partes que genere la obligación por parte del Fondo de efectuar el pago, éste último debe reconocer el respectivo pasivo mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo o gasto, según corresponda de acuerdo con la naturaleza y características de la erogación, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS Y SERVICIOS NACIONALES.

Una vez el Fondo efectúe el giro de los recursos debe cancelar el pasivo constituido mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS Y

SERVICIOS NACIONALES y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la ESE Hospital Rafael Uribe Uribe debe reconocer los recursos recibidos correspondientes al primer y segundo desembolso mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por tratarse de un pago anticipado. En la medida en que entregue los bienes o preste el servicio debe reconocer el correspondiente ingreso mediante un débito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS.

Para el caso del último desembolso, con el documento establecido entre las partes que genere el derecho para la ESE por la entrega de los bienes y la prestación del servicio, la ESE debe reconocer la respectiva cuenta por cobrar mediante un débito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 14-DEUDORES y como contrapartida un crédito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS.

Una vez la ESE reciba los recursos, debe cancelar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 14-DEUDORES.

3. Documentos soporte para el desembolso de los recursos

En lo referente a si el Hospital Rafael Uribe Uribe está en la obligación de facturar o elaborar cuenta de cobro para solicitar el desembolso de los recursos, 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 lo establecido en el convenio u contrato y 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.

CONCEPTO 20112-151722 del 22-03-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	5502 Salud 9915 Acreedoras de control por contra (DB)
	Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto Departamental de Salud de Nariño de las facturas que presentan las IPS por los servicios prestados y de las glosas una vez se realiza el proceso de auditoría

Doctor
ALFONSO HIDALGO LÓPEZ
Secretario General
Instituto Departamental de Salud de Nariño
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20112-151722 en la cual consulta sobre el momento en que se deben reconocer contablemente las facturas que presentan las IPS por los servicios prestados a los pacientes autorizados por el Instituto Departamental de Salud, a las cuales les realizan la correspondiente auditoría médica.

En su comunicación solicita la orientación sobre en qué momento se debe realizar el registro contable, si:

" 1. En el momento de recepcionar las facturas

2. Después de que se realice la auditoría médica y se establezcan las glosas. Si la respuesta corresponde al literal 2 las glosas deben quedar registradas en la contabilidad?"

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos a los párrafos 116, 117 y 120 del Plan General de Contabilidad Pública, los cuales en relación con los Principios 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.

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

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

Los párrafos 202, 204, 205, 223 y 224 contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, 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)

De otra parte, el procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, en relación con la causación de los ingresos por la venta de servicios de salud, establece que: "*En el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS deben garantizar su subsistencia, para lo cual se requiere la facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación*".

Respecto al tratamiento contable de las glosas a la facturación, el numeral 6º del mencionado procedimiento, 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.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

Una vez el ente territorial contratante reciba la facturación por parte de la IPS, dicha facturación es sometida a un proceso de auditoría para determinar que cumple con los requisitos formales y legales que impliquen la generación de una obligación cierta, caso en el cual, en aplicación de los principios de Registro, Causación o Devengo y Prudencia, 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.

Ahora bien, si en el proceso de auditoría se detecta que la facturación recibida de la IPS presenta glosas que generan incertidumbre para la entidad territorial contratante, dicha entidad debe proceder a registrarlas 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 correspondiente por parte de la entidad territorial contratante, 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.

5503 Agua potable y saneamiento básico

CONCEPTO 20111-150746 del 03-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5503 Agua potable y saneamiento básico
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de los recursos girados para subsidiar la tasa de captación más los costos en que incurra FINDETER, para financiar los planes departamentales de aguas

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 20111-150746, en la cual nos indica que en cumplimiento de lo establecido en el artículo 6º del Decreto 3333 de 2008, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha girado los recursos para subsidiar la tasa de captación promedio de FINDETER más los costos en que incurra durante la vigencia de los redescuentos otorgados para financiar los Planes Departamentales de Aguas –PDA y que revisado el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública- RCP no se encuentra el concepto contable para su registro, por tal razón solicita se indique la cuenta en la que se debe reflejar dicha operación.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 12 de la Ley 1176 de 2007 estableció lo siguiente:

"Constitución de patrimonios autónomos. Los departamentos, distritos y municipios podrán, con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación al Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico, constituir patrimonios autónomos con el fin de garantizar proyectos de inversión de mediano y largo plazo dirigidos a asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y/o aseo a sus habitantes, en los eventos en los que les corresponda asegurar su prestación."(Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo anterior el gobierno nacional al expedir el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, expedido mediante la Ley 1151 de 2007, prescribió en los artículos 91 y 93 lo siguiente:

"ARTÍCULO 91. PLANES DEPARTAMENTALES PARA EL MANEJO EMPRESARIAL DE LOS SERVICIOS DE AGUA Y SANEAMIENTO. 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.

El Gobierno Nacional señalará la metodología para definir el nivel de compromisos a que se refiere el inciso anterior.

Los recursos de apoyo de la Nación al sector y los que aporten las Corporaciones Autónomas Regionales, se ejecutarán en el marco de los planes a que se refiere el presente artículo.

PARÁGRAFO. Las empresas de servicios públicos domiciliarios podrán ejecutar los proyectos del sector de agua potable y saneamiento básico en cumplimiento y/o desarrollo de los planes de que trata el presente artículo, indistintamente de las fuentes de financiación de los mismos.

(...)

ARTÍCULO 93. DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS DE INVERSIONES REGIONALES EN AGUA Y SANEAMIENTO. Los recursos de cofinanciación de la Nación para las inversiones regionales en agua y saneamiento y el desarrollo empresarial del sector, se distribuirán entre los departamentos teniendo en cuenta los siguientes criterios de equidad regional:

- i) Población por atender en acueducto y alcantarillado urbano;*
- ii) Población por atender en acueducto y alcantarillado rural;*
- iii) Población con necesidades básicas insatisfechas;*
- iv) La menor capacidad de endeudamiento de los departamentos; y*
- v) Balance con los recursos del Sistema General de Participaciones y de regalías, recibidos por los municipios y el departamento para el sector de agua potable y saneamiento básico.” (Subrayado fuera de texto).*

Para desarrollar los artículos mencionados, el gobierno nacional expió el decreto 3200 de 2008 que reglamenta la constitución y el funcionamiento de los PDAs, que al tratar el aspecto de los apoyos financieros de la Nación dispuso:

"ARTÍCULO 18.- APOYOS DE LA NACIÓN AL SECTOR DE AGUA Y SANEAMIENTO. Para efectos de lo previsto en la Ley 1151 de 2007, en especial, en el numeral 3.5 del artículo 6 y los artículos 91, 93 y 94 y en el presente Decreto, los recursos de cofinanciación, aportes de inversión regional y apoyo de la Nación al sector, son los apoyos financieros constituidos por las apropiaciones en el Presupuesto General de la Nación en el marco de los PDA, al igual que la asistencia técnica y/o los apoyos en especie entregados"

En este contexto es expedido el decreto 3333 de 2008, a que hace referencia su consulta, mediante el cual se regulan las líneas de redescuento, con tasas compensadas de la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER, para el financiamiento de las inversiones en agua dentro de los planes departamentales de agua. El citado decreto que establece en sus artículos 1º y 2º lo siguiente:

"Artículo 1º. La Financiera de Desarrollo Territorial S. A., Findeter, de conformidad con lo establecido en el parágrafo del literal b) del numeral 3 del artículo 270 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, y en relación con las actividades de que tratan los literales a), l) y o) del artículo 268 del mismo estatuto, podrá ofrecer una línea de redescuento con tasa compensada destinada al financiamiento de los Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento - PDA.

Artículo 2º. Serán beneficiarios de la línea de redescuento con tasa compensada: el patrimonio autónomo que se constituya por los Departamentos dentro del esquema de los Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento -PDA y que administre los recursos que los departamentos, los municipios, los distritos, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, la Nación y los demás aportantes destinen para el desarrollo y ejecución de la preinversión y/o inversión requerida por dichos Planes, así como las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible."(Subrayado fuera de texto).

Por su parte, respecto de la normatividad contable el párrafo 289 del Plan General de Contabilidad Pública define el gasto público social, así:

"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 desarrollo de lo anterior el Catálogo General de Cuentas incluye la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO, con la siguiente descripción:

"Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, para suministrar los servicios de agua potable y saneamiento básico a la población."

CONCLUSIÓN

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

Analizado el contexto normativo vigente, los recursos aportados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de FINDETER, están orientados a beneficiar indirectamente a la población más vulnerable del país con la intervención de los participantes en los PDAs, es decir, los departamentos, los distritos y los municipios, entre otros, quienes a su vez deben adelantar la ejecución de proyectos de inversión dirigidos a asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y/o aseo.

Por lo anterior, el MHCP debe reconocer dicho aporte como gasto público social en la subcuenta 550305-Generales de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO.

5507- Desarrollo comunitario y bienestar social

CONCEPTO 20115-154436 del 08-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5507 Desarrollo comunitario y bienestar social
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del ICBF de los gastos relacionados con la asistencia directa a la comunidad siempre que correspondan a necesidades básicas insatisfechas

Doctora
YOLANDA GÓMEZ FRESNEDA
Coordinadora Contabilidad (E.)
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154436, en la cual consulta *¿Si el ICBF en la ejecución del presupuesto va por el sector 5: Protección Social y en la Ley de*

Presupuesto General de la Nación en la Sección 36, contablemente esta correcto que vaya a la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a los gastos en los párrafos 284 y 289 del numeral 9.1.4.2. del Plan General de Contabilidad Pública señalan:

"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."

CONCLUSIÓN

En el caso del presupuesto de inversión del ICBF, cabe aclarar que la Sección 36 identifica las entidades que son adscritas o vinculadas al Ministerio de la Protección Social, lo cual no necesariamente supone que todo el presupuesto apropiado para Gastos de Inversión del Instituto correspondan al concepto de gasto Salud, ya que además de éste el Gasto público social incluye el Bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población en donde se reconoce contablemente el gasto ejecutado por Protección y Bienestar social del Recurso humano-Asistencia directa a la comunidad.

En consecuencia es correcto utilizar la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL para reconocer los gastos relacionados con la asistencia directa a la comunidad, siempre que correspondan a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de la población.

CONCEPTO 20119-158026 del 10-11-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5507 Desarrollo comunitario y bienestar social
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Municipio de Sabaneta de los desembolsos para el programa de promoción de actividades alternativas para los conductores de vehículos de tracción animal

Doctora
MARIBEL ZAPATA PAREJA
Oficina Contabilidad Municipal
Sabaneta - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158026, en la cual textualmente manifiesta: *"Quisiera solicitarle su orientación para proceder a efectuar los registros contables en el siguiente caso: El Municipio de Sabaneta adquirió 15 vehículos de tracción animal con sus respectivos caballos en desarrollo del proyecto de capacitación de empresa cocheros del Municipio de Sabaneta por valor total de \$225.000.000, la destinación final de los bienes adquiridos es la entrega en adopción de los equinos. Planteada esta situación, el valor de esta operación debe ser registrada como un gasto que asume el Municipio o por el contrario deben registrarse como un activo los equinos para posteriormente darles de baja con la adopción"*

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto de la inquietud planteada, es de tomar en consideración las disposiciones normativas aplicables al caso, así:

DECRETO 334 DE LA ALCALDÍA DEL MUNICIPIO DE SABANETA: *"Por medio del cual se expiden normas para la promoción de actividades alternativas para los conductores de tracción animal."*

ARTÍCULO 2º: En cumplimiento de este decreto, la Administración Municipal, podrá entregar sumas de dinero a las personas beneficiadas con el programa, para que sustituya la actividad económica por la de un proyecto productivo, con la asistencia de la Administración.(...)

ARTÍCULO 6º: *Para la ejecución del proyecto de que trata este Decreto, delégase en los términos del artículo 9º de la Ley 489 de 1998, en la Secretaría de Familia, para lo cual podrá: (...)*

b. Dar en adopción los animales utilizados por los cocheros y entregados a la administración como consecuencia del programa y aprobación del proyecto productivo a instituciones que garanticen su bienestar. (...)

e. Implementar las capacitaciones que permitan tanto la inclusión laboral como el desarrollo de iniciativas de negocios diferentes a la actividad que venían desempeñando los cocheros.

f. Articular con la Secretaría del Medio Ambiente el recibo de los coches y caballos a través del Convenio o Convenios que suscribirá con instituciones afines con el programa.(...)"(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DEL ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL/ 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."
(Subrayado fuera del texto)

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

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.

DINÁMICA

Se debita con:

1. El valor causado por cada concepto (...)"

CONCLUSIÓN

En relación con el tratamiento específico de los desembolsos efectuados por el Municipio de Sabaneta en desarrollo del programa de promoción de actividades alternativas para los conductores de vehículos de tracción animal, según lo dispuesto en el Decreto 334 de 2010, es de precisar que tales desembolsos, antes que una adquisición constituyen el incentivo para el cambio de actividad de los cocheros, generándose así un gasto público social, por tratarse de dineros destinados por el municipio al mejoramiento de la calidad de vida de estos. El registro de tales desembolsos debe causarse mediante un débito a la subcuenta 550705- Generales, de la cuenta 5507- DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, y un crédito a la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, la cual será cancelada con el correspondiente egreso de la cuenta de efectivo de donde son girados los recursos, atendiendo a lo dispuesto tanto en las Normas Técnicas relativas a las cuentas del estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, como en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

5508- Medio ambiente

CONCEPTO 20115-154552 del 05-07-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5508 Gasto público social
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Corporación Autónoma Regional del Guavio del contrato de suministro y transporte de plantas, con la ONG Corpointegras

Doctora
MARITZA CARDOZO GUZMÁN
Subdirectora Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional del Guavio
Gachalá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154552, en la cual consulta si deben ingresarse al almacén las plántulas que la Corporación adquiere y que son entregadas por el proveedor directamente a los usuarios beneficiados de las campañas o reforestaciones y cuál debe ser el tratamiento contable que se debe aplicar en este caso.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Corporación Autónoma Regional del Guavio celebró el contrato de suministro No. 200-12-4 con la ONG Corpointegras de abril 13 de 2011, en el cual según lo indicado en la cláusula primera tiene por objeto “el suministro y transporte de cuatro mil setecientos cincuenta (4.750) palmas, discriminadas así: Dos mil (2.000) palmas de cera, (Caroxilum quinduense) y dos mil setecientos cincuenta (2.750) palmas montaÑeras (Areca calechu) todas de mínimo veinticinco (25 cms) de altura y en bolsa biodegradable, con manilla para la manipulación y transporte del mismo material (fique, tela biodegradable o yute), de conformidad con las especificaciones técnicas contenidas en los estudios previos.”

La cláusula 2) liberal B) señala las obligaciones especiales del contratista, en los siguientes términos: “Suministrar y transportar a los municipios de la jurisdicción, oportunamente y de la mejor calidad las cuatro mil setecientos cincuenta (4.750) palmas, de acuerdo a las cantidades y especies que ordene la Corporación.”

Según lo dispuesto en la cláusula quinta del contrato la duración y plazo de ejecución es de dos días

Respecto de la normatividad contable, el Plan General de Contabilidad Pública señala en la Norma Técnica relativa a los Gastos, en el párrafo 289 respecto del 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 Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública en la clasificación del grupo relacionado con el Gasto público social presenta la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, la cual es descrita como: “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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 2425- Acreedores, 2505-Salarios y Prestaciones Sociales y 1420-Avances y Anticipos Entregados.”

CONCLUSIÓN

En desarrollo del objeto del contrato, según el cual las plántulas adquiridas deben entregarse a la comunidad una vez ejecutado, la Corporación las clasificará como un gasto público social y su registro contable se realizará mediante un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta

5508-MEDIO AMBIENTE con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien en relación con el ingreso al almacén de estos bienes, es decisión de la entidad, en concordancia con sus procedimientos administrativos internos, determinar si realiza o no la entrada física al almacén, o si establecen mecanismos alternos especiales para soportar y controlar las operaciones que se deriven de la ejecución de este tipo de contratos.

CONCEPTO 20119-157560 del 27-10-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5508 Gasto público social
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP por el mantenimiento, recuperación y conservación de los humedales con independencia de que los terrenos sean o no propiedad de la empresa

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1605 Terrenos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP de las obras que se construyen como muros, cerramientos y vías de acceso en los terrenos de los humedales que son de su propiedad

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1640 Edificaciones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP de las construcciones como casetas de vigilancia en terrenos de su propiedad

Doctor
 JOSÉ DEL CARMEN TRUJILLO LÓPEZ
 Director Financiero de Contabilidad
 Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157560, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *"El día 22 de diciembre de 2009 mediante comunicación No. 13300-2009-1084, elevamos a ese Despacho una respetuosa consulta sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los dineros invertidos en la realización de obras en humedales, a la cual nos dieron respuesta mediante la comunicación No. 200912-138620 de fecha 6 de enero de 2010, de acuerdo con los términos puntuales planteados en nuestra consulta, dado que desafortunadamente omitimos aclarar que la mayoría de esas obras fueron realizadas en humedales donde la Empresa de Acueducto y Alcantarillado es propietaria de los terrenos aledaños y que estas obras son realizadas dentro del marco de responsabilidad social que le asiste a la EAAB – ESP, contribuyendo a la preservación del medio ambiente y los recursos naturales.*

Para ponernos en contexto a continuación describimos las comunicaciones a las cuales hacemos referencia en el párrafo anterior.

Comunicación No. 13300-2009-1084 – "... Desde el año 2003 y de conformidad con la directriz establecida por la Alcaldía Mayor de Bogotá, mediante Decreto 6190 de 2003, y Decreto 190 de 2003, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP, viene adelantando inversiones ambientales con la finalidad de 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 manejo de preservación ambiental.

(...)

Es importante recalcar que aunque su registro inicial se encuentra asociado a cuentas de inversión, también lo es que este tipo de erogaciones se realizan con el objeto de recuperar los humedales, trabajos que se efectúan sobre terrenos que corresponden al mismo humedal y que como tal son de propiedad de la Nación, motivo por el cual no se puede considerar como un activo tangible que sea propiedad de la empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá".

En ese sentido, señala adicionalmente en su comunicación que "(...) al analizar el tema al interior de la empresa evaluando cada caso en particular, se identifican las obras realizadas en humedales donde no se poseen terrenos aledaños a los mismos y se impartieron las instrucciones respectivas para imputar al gasto los desembolsos correspondientes a los trabajos realizados, acatando las recomendaciones dadas por la Contaduría General de la Nación en su oportunidad y los dineros invertidos en humedales donde la EAAB-ESP posee terrenos aledaños, se imputaron como un mayor valor de los terrenos aledaños tutelando los intereses económicos y sociales de la empresa".

De otro lado, mediante reunión sostenida con la entidad, se manifestó que en los terrenos aledaños a los humedales de propiedad de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP, se construyen muros, cerramientos, vías de acceso y edificaciones destinadas a realizar actividades de vigilancia y seguridad.

Por lo anterior, solicita complementar el concepto 200912-138620, con respecto al tratamiento contable de los dineros invertidos en las obras llevadas a cabo en los humedales donde la EAAB ESP es propietaria de los terrenos aledaños.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante el concepto 200912-138620, la Contaduría General de la Nación, señaló 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". (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el artículo 366 de la Constitución Política de Colombia, señala que: "El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable".

Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 47 de la Ley 99 de 1993, por la cual se organiza el Sistema Nacional Ambiental, y respecto del carácter social del gasto público ambiental, expresa que: "Los recursos que por medio de esta ley se destinan a la preservación y saneamiento ambiental se consideran gasto público social". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 141 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". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 282 del mismo instrumento normativo, 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 igual forma, el párrafo 289 del mismo Marco Conceptual, señala que: "El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, determina que la cuenta 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las erogaciones realizadas con el objeto de mantener, recuperar y conservar los humedales no cumplen con la definición de activo señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y en consecuencia no pueden reconocerse como un mayor valor de los terrenos. Lo anterior, toda vez que dichas actividades realizadas por la empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP buscan materializar políticas ambientales tendientes a proteger la diversidad e integridad del medio ambiente y conservar las áreas de especial importancia ecológica.

Así las cosas, las erogaciones realizadas para mantener, recuperar y conservar los humedales en el Distrito se consideran Gasto público social, y en consecuencia, de conformidad con la estructura del Catálogo General de Cuentas, deben reconocerse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, con independencia de que los terrenos sobre los cuales se realizan dichas actividades medioambientales sean o no propiedad de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP.

De otra parte, los muros, cerramientos y vías de acceso que se construyen en los terrenos aledaños de los humedales y que son de propiedad de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP, se reconocen como un mayor valor de los terrenos. A su vez, las edificaciones construidas en los terrenos de propiedad de la entidad para actividades de vigilancia, deben reconocerse en la subcuenta 164015-Casetas y campamentos, de la cuenta 1460-EDIFICACIONES.

58- OTROS GASTOS

5808- Otros gastos ordinarios

CONCEPTO 20111-150984 del 15-03-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reclasificación por parte del municipio de Anorí de un activo clasificado en construcciones en curso el cual no fue terminado (año 2007) encontrándose en demanda el contratista

Doctora
MARGARITA LOPERA
Contadora
Municipio de Anorí
Anorí –Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150984, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada: *"El Municipio de Anorí comenzó a construir un ascensor en el año 2007. El contratista incumplió el contrato y solamente hizo una parte de este activo. En la contabilidad está registrado en construcciones en curso.(...) Mi pregunta es si continuo (sic) presentando este activo en construcciones en curso o reclasifico la cuenta. Si lo hago a que cuenta lo realizo."*

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En cuanto a las normas técnicas relativas a los activos en el párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que: *"Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.(...)"*(Subrayado fuera de texto)

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

El numeral 291 del mismo texto normativo señala que *"Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias"*(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, en el siguiente sentido: *"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"* así mismo la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS señala que: *"Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas."*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que en lo referente a las erogaciones que ha realizado la entidad para la construcción del ascensor se debe tener en cuenta lo siguiente: si la entidad tiene la expectativa de terminar el bien, no es pertinente que realice ningún tipo de reclasificación contable, y una vez se lleva a cabo el proceso de construcción del ascensor y se encuentre en condiciones de utilización, la entidad debe trasladar el saldo de la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, si la entidad considera que no es viable terminar la obra y por lo tanto, el ascensor no se pondrá en uso, la entidad debe reconocer el valor correspondiente de la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO como gasto en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO 20112-151328 del 30-03-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
		1.2	2453 Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Popular del Cesar de los aportes iniciales y posteriores a la Asociación de Universidades del Caribe Colombiano en cumplimiento del convenio celebrado
		1.2.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Popular del Cesar de los recursos que le son girados a la Universidad por parte de la Asociación para realizar los gastos a cargo de la Asociación

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2425 Acreedores
		1.2	5202 Sueldos y salarios
		1.3	16 Propiedades, planta y equipo
		1.4	3208 Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Universidad Popular del Cesar del convenio de cooperación interadministrativo, en la modalidad de recuperación contingente, con el Ministerio de Educación y el Centro de Investigación de las Telecomunicaciones-CINTEL, con el objeto de financiar el proyecto de creación de programas virtuales técnico profesional y tecnológico

3	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	2910 Ingresos recibidos por anticipado
		1.2	4305 Servicios educativos
		1.3	14 Deudores
		2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Universidad Popular del Cesar del convenio marco de colaboración académica con la Universidad Jorge Tadeo Lozano para desarrollar conjuntamente programas académicos de especializaciones

Doctora
MARIYENY CERCHAR FAJARDO
Coordinación Grupo Gestión Contable
Universidad Popular del Cesar
Valledupar - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151328, en la cual solicita concepto respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos y financieros que se desprenden de la ejecución del convenio celebrado por la Universidad para la creación de la Asociación de Universidades del Caribe Colombiano, así como los convenios celebrados con el Centro de Investigación de las Telecomunicaciones-CINTEL y la Universidad Jorge Tadeo Lozano. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Convenio para la creación de la Asociación de Universidades del Caribe Colombiano

El artículo primero del convenio celebrado por las Universidades de Cartagena, Guajira, Córdoba, Popular del Cesar, del Magdalena, de Sucre, Nacional de Colombia y del Atlántico, para la creación de la Asociación de Universidades del Caribe Colombiano, señala que: "*OBJETO: La ASOCIACIÓN DE UNIVERSIDADES DEL CARIBE COLOMBIANO, como entidad sin ánimo de lucro propenderá por el logro de los objetivos del Sistema de Universidades Estatales en la Región Caribe conforme lo establece la Ley 30 de 1992 (...)*"(Subrayado fuera de texto)

El artículo quinto del citado convenio, expresa en relación con el patrimonio de la Asociación que: "*ARTÍCULO QUINTO.- La Asociación obtendrá sus fondos de las cuotas que aporten sus asociados y otras personas y con los demás bienes que a cualquier título adquiera, incluyendo el producto de la prestación de sus servicios. Anualmente los socios aportarán para sostenimiento de la asociación en el mes de Enero, la suma equivalente a diez SMMLV, para lo cual cada rector solicitará en su momento el CDP correspondiente*". (Subrayado fuera de texto)

Mediante comunicación telefónica la entidad manifestó que la Asociación fue creada como una entidad independiente, con personería jurídica propia y que a la Universidad Popular del Cesar le son girados recursos de parte de la Asociación para la realización de pagos de gastos o costos a nombre de esta última.

En materia contable, el párrafo 119 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala en relación con el principio de contabilidad pública 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 párrafo 282 del mismo instrumento normativo, señala que: "*Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario*". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la Transacción'.

Así mismo, señala que la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración".

Convenio celebrado entre la Universidad Popular del Cesar y el Centro de Investigación de las Telecomunicaciones-CINTEL

La cláusula primera del convenio celebrado señala: "OBJETO DEL CONTRATO: El presente contrato tiene por objeto el financiamiento con destinación exclusiva al Proyecto, en la modalidad de recuperación contingente a EL CONTRATISTA, en cumplimiento de lo establecido en el Convenio de Cooperación Interadministrativo No. 314-09 celebrado entre el Ministerio de educación Nacional y CINTEL, para la: "Creación de los programas "Técnico Profesional en Producción Acuícola Continental" y "Tecnología en Administración de la Producción Acuícola", en el marco de un contrato de ciencia y tecnología de financiamiento con destinación exclusiva al proyecto de creación de programas virtuales técnico profesional y tecnológico, en la modalidad de recuperación contingente. (...)". (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 2º, 3º, 17, 23, 27 y 28 de la Cláusula segunda del convenio, establece como obligaciones de la Universidad Popular del Cesar como entidad contratista: "2. Aportar para la creación de los programas mínimo el 30% del valor de la propuesta económica aprobada, en calidad de contrapartida, (...).

3. Destinar los recursos del financiamiento exclusivamente a las actividades del proyecto de acuerdo a los rubros aprobados en la propuesta. (...).

17. Ejecutar el 100% de la contrapartida aportada para la ejecución del presente contrato. (...)

23. Rendir cuentas sobre la inversión de los recursos entregados a título de financiación de los programas de contrapartida. (...)

27. Los bienes adquiridos en ejecución del proyecto, son propiedad de EL CONTRATISTA y deben ser utilizados por esta, única y exclusivamente, para el desarrollo del proyecto objeto del presente contrato.

28. En caso que el Ministerio no de concepto favorable a la solicitud de registro calificado, los bienes adquiridos con recursos de partida deberán ser evaluados y reintegrados en dinero a la Dirección General del Tesoro Nacional o donde lo indique el Ministerio de Educación Nacional". (Subrayado fuera de texto)

El literal j) del numeral 5º, de la citada cláusula segunda, determina que: "Los programas deberán ser ofrecidos dentro de los tres (3) meses siguientes a la obtención del registro calificado. En caso que el registro sea negado, deberá interponer un recurso de reposición. Si persiste la negación, se deberá presentar una nueva solicitud dentro de los tres (3) meses siguientes a la negación del registro en firme, en caso que la negación sea confirmada se procederá a la recuperación contingente". (Subrayado fuera de texto)

La cláusula décimo tercera del citado convenio, señala que: "*RECUPERACIÓN CONTINGENTE: Cuando a juicio de CINTEL o del Ministerio de Educación Nacional se determine que EL CONTRATISTA ha incurrido por su culpa en incumplimiento de alguna de sus obligaciones, el Ministerio de Educación Nacional comunicará a CINTEL para que se proceda a dar por terminado el contrato en cuyo caso se exigirá el reintegro del capital dado en financiamiento, más intereses corrientes vigentes en el momento de la restitución a CINTEL*". (Subrayado Fuera de texto)

La cláusula décima sexta, del convenio indica que: "*LIQUIDACIÓN: (...). Cuando a la finalización del contrato, parte de los recursos aportados en virtud del presente contrato por CINTEL, no se hayan ejecutado o comprometido, los mismos deberán ser reintegrados al Convenio o donde lo indique el Ministerio de Educación Nacional y dicha cuantía deberá quedar registrada en el acta de liquidación*". (Subrayado Fuera de texto)

En materia contable, el párrafo 202 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa que: "*Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal*". (Subrayado Fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC señala 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)

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 ésta se acredita por: "*5-El valor de las obligaciones condonadas*".

Convenio Universidad Popular del Cesar – Universidad Jorge Tadeo Lozano

La cláusula primera del convenio marco de colaboración académica adjunto a su comunicación, señala que: "*OBJETO: Por medio del presente documento la UNIVERSIDAD JORGE TADEO LOZANO Y LA UNIVERSIDAD DE *** unen esfuerzos, para desarrollar conjuntamente el programa académico denominado "Especialización en ***", siguiendo los parámetros académicos establecidos por la UNIVERSIDAD JORGE TADEO LOZANO y de acuerdo a lo establecido en el Decreto 1295 de 20 de abril de 2010, "Por el cual se reglamenta el registro calificado de que trata la Ley 1188 de 200 y la oferta y desarrollo de programas académicos de educación superior*".

Los literales a), b), d), e) y g) de la cláusula décima del mismo convenio marco, en relación con el régimen económico y financiero del mismo, señalan que:

"a) LA UNIVERSIDAD JORGE TADEO LOZANO y LA UNIVERSIDAD DE *** elaborarán previamente al inicio de cada promoción, un presupuesto de ingresos y egresos al cual se sujetarán para la buena marcha del mismo. Este presupuesto será aprobado por el Comité Interinstitucional. Cualquier gasto adicional deberá ser aprobado de común acuerdo por los miembros de dicho comité, (...).

b) El monto correspondiente de los derechos de inscripción, matrícula y otros derechos como expedición de certificados, constancias, exámenes, supletorios, validaciones, derechos de grado y cualquier otro que se genere como consecuencia de la operativización del presente convenio, será definido por el comité interinstitucional y protocolizado mediante convenio respectivo. Igualmente se cargarán como gastos del programa los costos de hoteles, tiquetes aéreos, gasto de viaje para profesores y cualquier funcionario de las entidades cuando el motivo sea realizar gestiones relacionadas exclusivamente con el programa, honorarios de profesores, fotocopias, papelería, publicidad y gastos de representación autorizados por el comité interinstitucional, y cualquier otro gasto necesario para el desarrollo normal de los programas y previamente autorizado en el presupuesto o por las partes. (...)

d) LA UNIVERSIDAD DE *** manejará los ingresos y gastos a través de un centro de costos especial para cada promoción. (...)

e) La actividad contable, presentación periódica de balance, estado de ganancias y pérdidas y ejecución presupuestal estarán a cargo de LA UNIVERSIDAD DE ***.

g) Una vez deducidos los valores descritos anteriormente, las utilidades de la operación y los rendimientos financieros a que haya lugar como resultado del presente convenio, serán distribuidas así: un cincuenta por ciento (50%) para la Universidad Jorge Tadeo Lozano y un cincuenta por ciento (50%) para UNIVERSIDAD DE ***; si el resultado fuere negativo, cada una de las partes lo asumirá en igual proporción". (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normatividad contable, el numeral 2º 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)

En relación con los ingresos, gastos y costos que se generen del convenio celebrado, el párrafo 117 del numeral 8º del Marco conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del

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

El párrafo 119 del mismo instrumento normativo, expresa en relación con el principio de 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. (...)". v

El Catálogo General de Cuentas-CGC, establece 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Convenio para la creación de la Asociación de Universidades del Caribe Colombiano

Los aportes iniciales y posteriores entregados por la Universidad Popular del Cesar, en cumplimiento del artículo 5º del Convenio celebrado, al cumplir con la definición de gastos, deben reconocerse afectando los resultados del período mediante un débito a la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. Lo anterior, dado que la Asociación de Universidades del Caribe Colombiano no está constituida como una entidad societaria, y los aportes realizados no se efectúan con el propósito de obtener una participación patrimonial.

Ahora, en el caso de los recursos que le son girados a la Universidad de parte de la Asociación para que realice los pagos de gastos o costos a cargo de la Asociación, 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. Una vez la Universidad entregue los recursos de conformidad con los servicios prestados o gastos realizados a nombre de la Asociación deberá disminuir los saldos reconocidos inicialmente. Lo anterior, dado que los gastos y costos están en cabeza de la Asociación y no de la Universidad.

Convenio celebrado entre la Universidad Popular del Cesar y el Centro de Investigación de las Telecomunicaciones-CINTEL

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento inicial de los recursos recibidos por la Universidad en calidad de contratista corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con contrapartida en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES. Lo anterior, teniendo en cuenta que el convenio considera una cláusula de recuperación contingente consistente en reintegrar el capital recibido en financiamiento, más los intereses, lo cual se materializará en la medida en que no sean aprobados los programas académicos por el Ministerio de Educación Nacional.

Los recursos aportados por la Universidad, deben reconocerse como un gasto de administración o de operación en las subcuentas y cuentas que correspondan según el tipo de servicio de que se trate; a manera de ejemplo, los gastos de personal asociados al desarrollo de los programas académicos deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS.

Por su parte, los bienes adquiridos con recursos del contrato deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-Propiedades, planta y equipo, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Si al final, los programas académicos son aprobados por el Ministerio de Educación Nacional y en consecuencia la Universidad Popular del Cesar no debe reintegrar los recursos aportados por CINTEL, la Universidad debe reconocer un débito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-OTROS ACREEDORES, y un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora, si a la culminación del contrato parte de los recursos aportados por CINTEL no fueron ejecutados o comprometidos, o si los programas académicos no son aprobados por el Ministerio de Educación Nacional, y la entidad debe restituir los recursos a CINTEL, con el giro de los recursos la Universidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-OTROS ACREEDORES, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Convenio Universidad Popular del Cesar – Universidad Jorge Tadeo Lozano

De conformidad con las cláusulas contenidas en el convenio marco anexo a su comunicación, el valor de las matrículas canceladas por los estudiantes deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un crédito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el porcentaje de la participación de la Universidad en los ingresos según se haya pactado, y un crédito en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por la participación de la Universidad Jorge Tadeo Lozano en los ingresos obtenidos.

A medida que la entidad va prestando los servicios de educación, y respecto a sus propios ingresos, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 430515-Educación formal - Superior postgrados, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Respecto a los ingresos por otros conceptos tales como expedición de certificados, constancias, exámenes, supletorios, validaciones, derechos de grado, rendimientos financieros, etcétera, éstos deben reconocerse según el porcentaje de participación de los mismos, por lo cual, los ingresos en cabeza de la Universidad Popular del César deben reconocerse mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 14-DEUDORES, y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan de la Clase 4-INGRESOS, según la naturaleza de cada ingreso, por su parte, los ingresos en cabeza de la Universidad Jorge Tadeo Lozano deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

De otra parte, los gastos derivados de la ejecución del convenio en cabeza de la Universidad deben reconocerse afectando las subcuentas y cuentas que correspondan de la Clase 5-GASTOS, según el tipo de gasto de que se trate; por su parte, los costos asociados a la prestación de los servicios educativos deben reconocerse afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 7209-EDUCACIÓN FORMAL – SUPERIOR - POSTGRADO.

Los gastos y costos efectuados en cabeza de la Universidad Jorge Tadeo Lozano deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, 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.

Ahora, si a la terminación del convenio se presentan utilidades y la Universidad debe girar la participación correspondiente a la Universidad Jorge Tadeo Lozano, la Universidad Popular del Cesar reconocerá un débito en la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Todo lo anterior considerando que el manejo de los recursos por el recaudo de los ingresos y el pago de los costos y gastos asociados al convenio son administrados por el la Universidad Popular del César.

Finalmente, en relación con el reconocimiento contable de las utilidades o 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, no se requiere el reconocimiento contable de los resultados del convenio en forma separada, puesto que la Universidad 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.

CONCEPTO 20114-153292 del 17-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Cultura de los aportes efectuados a la Corporación Manzanas del Saber

Doctor
JOSÉ NESTOR PARDO SARAY
Grupo de Gestión Financiera y Contable
Secretaría General
Ministerio de Cultura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153292, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable del aporte efectuado por el Ministerio de la Cultura a la Corporación Manzanas del Saber. Lo anterior, teniendo en cuenta que dicha Corporación reportó dichos aportes como una participación del Ministerio de la Cultura en su patrimonio.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las consideraciones y el artículo 1 de la Resolución 1509 de 2010 del Ministerio de Cultura, por la cual se ordena un aporte a la Corporación Manzanas del Saber, señalan:

*"Que en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 489 de 1998, el **Ministerio de Cultura**, la Gobernación del Valle del Cauca, la Alcaldía del Municipio de Cali y Carvajal S.A., constituyeron mediante acta privada de asamblea, (...) la **"CORPORACIÓN MANZANAS DEL SABER"** como una corporación civil, de participación mixta, sin ánimo de lucro, con patrimonio propio, organizada bajo las leyes colombianas (...)*

*Que la citada **CORPORACIÓN** tiene como objeto el desarrollo de la cultura, la ciencia y la tecnología para el Valle del Cauca, a través de la consecución y ejecución de recursos públicos y privados, nacionales e internacionales, los cuales serán destinados al cumplimiento de sus objetivos y actividades específicas.*

(...)

*Que de acuerdo con los estatutos, el patrimonio de la **CORPORACIÓN**, estará conformado, entre otros, por los recursos que con destino a ésta, se apropien en los presupuestos de las entidades públicas que son Miembros Patrocinadores y por los aportes iniciales y extraordinarios de estos.*

*Que el Ministerio de Cultura tiene la condición de Miembro Patrocinador y Miembro de la Junta Directiva de la **CORPORACIÓN**.*

*Que con el fin de cumplir los objetivos de la **CORPORACIÓN** se formuló el proyecto de intervención (...)*

Que este proyecto de intervención plasma el esfuerzo de los sectores público y privado en beneficio de la comunidad, teniendo el potencial de constituirse en un complejo cultural (...)

*Que el museo de la **Región Vallecaucana** que se está proyectando en el complejo Manzanas del Saber es un subproyecto del complejo cultural, aprobado por la Asamblea y la Junta Directiva de la **CORPORACIÓN** a través del cual el público podrá ver y participar en sus procesos de investigación, (...)*

*Que al ser un proyecto viable de alto contenido histórico y cultural, el Ministerio aportará al mismo, la suma de **cuatrocientos millones de pesos (\$400.000.000) m/cte**, con destino al componente **Infraestructura Museográfica** de la Primera Fase del Proyecto **Nagunderé** (...)*

(...)

Que en mérito de lo expuesto,

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO.- Reconocer y ordenar, en el Marco de la conmemoración del Bicentenario, un aporte por la suma de **CUATROCIENTOS MILLONES (...) DE PESOS M/CTE**, a favor de la Corporación Manzanas del Saber (...) con destino al componente **Infraestructura Museográfica** de la Primera Fase del Proyecto **Nagunderé: Museo de la región Vallecaucana**".

A su vez, las consideraciones y el artículo primero de la Resolución 2769 de 2010 del Ministerio de Cultura, mediante la cual se ordena un aporte a la Corporación Manzanas del Saber, señalan:

*"Que al ser un proyecto viable, con el cual se garantizara que toda la ciudadanía tenga acceso a las diferentes actividades culturales que se realicen en el Museo el Ministerio, el Ministerio aportará la suma de **ciento setenta y tres millones cuatrocientos setenta y nueve mil seiscientos pesos (\$173.479.600) m/cte**, con destino al componente culminación del proyecto de accesibilidad para personas con movilidad reducida del Domo Museo: Museo de la Región Vallecaucana.*

(...)

Que en mérito de lo expuesto,

RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: Reconocer y ordenar un aporte por la suma de **ciento setenta y tres millones cuatrocientos setenta y nueve mil seiscientos pesos (\$173.479.600) m/cte**, a favor de la Corporación Manzanas del Saber, (...), el cual hace parte integral de la presente Resolución, con destino a la culminación del proyecto accesibilidad para personas con movilidad reducida del Domo Museo del Bicentenario en el Municipio Santiago de Cali (...)"

Respecto a los aportes iniciales de los miembros a la Corporación Manzanas del Saber, el numeral 3 del acta privada de asamblea, señala que: *"Los doctores (...) obrando en nombre de las entidades ministeriales, territoriales y jurídicas que representan y debidamente autorizados por los respectivos órganos colegiados competentes, ofrecieron para el patrimonio de la Corporación los aportes que se enumeran a continuación, (...):*

Ministerio de Cultura: 3.000.000.000 en dinero en efectivo. *Los cuales fueron aportados al Convenio Interadministrativo de gerencia de proyectos suscrito entre el Ministerio de Cultura, el Departamento del Valle del Cauca y el Instituto Financiero para el desarrollo del Valle-INFIVALLE (...)"*

En lo relacionado con la normatividad contable, el párrafo 291 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala: *"Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. (...)"*.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

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."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción."

3208-CAPITAL FISCAL: *"Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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."*

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados".

En lo referente a las inversiones patrimoniales, el numeral 7 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación 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 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)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los aportes efectuados por el Ministerio de Cultura a favor de la Corporación Manzanitas del Saber con destino al componente de infraestructura museográfica del la Primera Fase del proyecto Museo de la región vallecaucana y a la culminación del proyecto de accesibilidad para personas con movilidad reducida al Domo Museo del Bicentenario, al igual que el aporte inicial entregado para la constitución de la Corporación, corresponden a un gasto para el Ministerio de Cultura que debe ser objeto de reconocimiento mediante un débito en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Corporación Manzanitas del Saber debe reconocer el aporte mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, teniendo en cuenta que al ser la Corporación Manzanitas del Saber una entidad de carácter no societario, no es procedente que reporte tanto el aporte inicial como los aportes a los proyectos citados en esta consulta como una inversión del Ministerio de Cultura en su patrimonio, dado que dichos aportes no se encuentran representados en títulos como acciones o cuotas partes que le den al Ministerio de Cultura una participación en el patrimonio de la Corporación, razón por la cual la Corporación debe efectuar los ajustes a que haya lugar en su información de acuerdo con los registros indicados en esta consulta.

CONCEPTO 20115-154074 del 27-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Santiago de Cali de los aportes realizados a la Corporación de eventos, ferias y espectáculos de Cali

Doctora
 LUZ DARY BARÁ JIMÉNEZ
 Jefe de Oficina
 Contaduría General del Municipio
 Alcaldía de Santiago de Cali
 Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154074, en la cual consulta si el Municipio de Santiago de Cali debe incluir en sus estados contables el aporte realizado a la Corporación de eventos, ferias y espectáculos de Cali.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Mediante acuerdo No. 041 del Concejo de Santiago de Cali del 27 de noviembre de 1990, se autoriza la creación de la Corporación de eventos, ferias y espectáculos de Cali como una entidad de economía mixta sin ánimo de lucro, con un patrimonio constituido por: 1) Aportes, contribuciones, auxilios y demás ingresos que a cualquier título se reciban del estado o a través de sus entidades o establecimientos; 2) Por los aportes ordinarios o extraordinarios de los accionistas; 3) Por los legados o donaciones que perciba de personas naturales o jurídicas, de asociaciones, fundaciones o cualesquiera otras organizaciones legales de carácter privado; 4) Y por los bienes muebles e inmuebles que adquiera a cualquier título, conforme a este acuerdo y los estatutos internos.

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". (Subrayado fuera de texto)

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, el Catálogo General de Cuentas, que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública 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 Acuerdo 041 de 1990 del Concejo de Santiago de Cali, el patrimonio de la CORPORACION DE EVENTOS, FERIAS Y ESPECTÁCULOS DE CALI no está representado en acciones, cuotas o partes de interés social, es decir, no es una empresa societaria, fue así como al entrar en vigencia en enero de 2007 el nuevo Régimen de Contabilidad Pública, las entidades que presentaban en sus estados contables inversiones en entidades no societarias, retiraron estas inversiones, afectando el Capital Fiscal; de otra parte el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP vigente, en las cuentas para el reconocimiento de las Inversiones patrimoniales, solamente presenta conceptos para reconocer Inversiones en entidades societarias.

En consecuencia, como el Municipio de Cali aplicó la instrucción que respecto a la inversiones en entidades no societarias impartió la CGN, y además, actualmente el Plan General de Contabilidad Pública no considera como Inversión los aportes a entidades no societarias, la entidad no debe incluir nuevamente el aporte realizado a Corfecali.

A partir de la entrada en vigencia del RCP, los recursos aportados por una entidad pública para conformar el Patrimonio de una entidad no societaria, se reconocen como un gasto, afectando la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO 20115-154342 del 30-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable por parte de la Universidad Nueva Granada del aporte realizado en la Corporación Connect Bogotá Región

Doctor
SANTIAGO RAFAEL TORRES LEÓN
Jefe División Financiera
Universidad Militar Nueva Granada
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154342, en la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"La Universidad Militar "Nueva Granada", en aras de participar activamente en los proyectos de gobierno, ha decidido participar en el programa Alianza Universidad Empresa Estado – Bogotá Región, y qué dentro de este marco surgió la necesidad de dotar a la Alianza de un órgano operador, por lo que se decidió crear la "Corporación que se denominará " Connect Bogotá Región" y que de acuerdo con los estatutos (...), la Universidad realizará una erogación de de \$25.000.000 anuales por tres años".*

Por lo anterior, solicita concepto sobre el tratamiento contable y presupuestal de la erogación efectuada por la Universidad.

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

CONSIDERACIONES

El Parágrafo Primero de los Estatutos de la Corporación Connect Bogotá Región, establece: *"La CORPORACIÓN es una persona jurídica independiente de las personas que la componen y, en consecuencia, los asociados no asumirán ninguna responsabilidad de carácter personal o patrimonial en relación con las obligaciones adquiridas por la Corporación".* (Subrayado fuera de texto)

Subsecuentemente, el Artículo Quinto, señala que *"El patrimonio de la Corporación estará constituido por los aportes que reciba de los miembros fundadores, de los miembros afiliados 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. También conformarán el patrimonio los rendimientos de los aportes efectuados y de todos los ingresos percibidos en desarrollo de su actividad. La Corporación podrá recibir donaciones, legados o herencias.*

La Corporación podrá recibir, previo visto bueno del Consejo Directivo, aportes, contribuciones y auxilios de entidades o agencias de cualquier naturaleza, sean públicas, privadas, distritales, municipales, departamentales, nacionales o internacionales. Estos aportes o contribuciones no

darán per se al aportante la calidad de miembro de la Corporación. El aportante podrá destinar el aporte o contribución a la implementación de programas o proyectos determinados, caso en el cual la Corporación destinará los recursos recibidos exclusivamente al desarrollo de tales programas o proyectos. En caso contrario, el Consejo Directivo decidirá acerca del destino del aporte.

Los miembros fundadores se comprometen por el presente instrumento a aportar la suma de veinticinco millones de pesos (\$25.000.000) anuales por tres años.

Estos aportes se pagarán una vez constituida la Corporación".

Seguido, el Artículo Sexto, en relación con el sostenimiento y funcionamiento de la Corporación, establece: *"El funcionamiento y sostenimiento de la Corporación se realizarán con cargo a:*

1. Los aportes realizados por los socios Fundadores y Afiliados".

El Artículo Séptimo, al definir las clases de miembros de la Corporación, describe los miembros fundadores, como: *"(...) aquellas personas jurídicas que participan de la constitución de la Corporación o que adquieran la calidad de tales en un término de seis (6) meses contados a partir de la escritura correspondiente, siempre que hagan el aporte de recursos cuantificables en dinero. El carácter de miembro fundador es intransferible e intransmisible".* (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, 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 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)

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)

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 cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, como: *"el valor de*

los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”.

Esta cuenta tiene en su estructura la subcuenta 580808-Aportes en entidades no societarias.

Según lo expresado en el Estatuto, los aportes que realiza la Universidad Militar Nueva Granada como Miembros Fundador no se relacionan con recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales privadas que representen acciones, o cuotas o partes de interés social, es decir, no generan beneficios económicos y, por tanto, de acuerdo con la definición de inversiones, no se estaría frente a una participación patrimonial.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el aporte realizado en Corporación Connect Bogotá Región debe reconocerse en la subcuenta 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.

En cuanto al tratamiento presupuestal, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que deben estar definidos en el Estatuto Orgánico del Presupuesto o por la autoridad competente presupuestaria.

CONCEPTO 20115-154385 del 20-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía Mayor de Bogotá, de los aportes entregados a la Corporación Maloka-Centro interactivo de Ciencia y Tecnología , como entidad no societaria

Doctora
MAGDA YIBER RAMÍREZ RODRÍGUEZ
Contadora
Secretaría Distrital de Desarrollo Económico
Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154385, en la cual consulta si el tratamiento contable realizado para reconocer los aportes entregados a la Corporación Maloka se encuentran acorde con el Régimen de Contabilidad Pública, y si el procedimiento utilizado por la Corporación Maloka para registrar los aportes recibidos en la cuenta 3210 como Donaciones, se encuentra acorde con la normatividad contable.

Informa la entidad que *"durante la vigencia 2008 mediante la resolución No. 112 del 30 de mayo de 2008, realizo una transferencia de recursos a MALOKA – Centro de Ciencia y Tecnología, a título de incremento de aportes de la ALCALDIA MAYOR DE BOGOTA D.C. por valor de **\$500.000.000** y durante la vigencia 2009 mediante la resolución No. 16 realizo una transferencia de recursos (...) por valor de **\$5.000.000.000**".*

Además, añade que *"La Secretaria de Desarrollo Económico, tenía registrado en sus estados contable un valor de \$5.000 millones en la cuenta **120751 "INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS – Entidades Privadas"**, producto de los recursos entregados a MALOKA especificados en las resoluciones No. 112 de 2008 y 016 de 2009".*

Que el doctor Jorge Castañeda Monroy, Contador del Distrito, mediante concepto No. 2110EE538316 del 6 de octubre de 2010, *"recomienda reclasificar las operaciones afectadas en la cuenta 1207 INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS a la **subcuenta 580809-Aportes a entidades no societarias** ya que la Corporación Maloka no es una entidad de carácter societario y por lo tanto los aportes no cumplen con las características para ser reconocidos como inversiones patrimoniales".*

Seguido, informa que *"La Secretaria Distrital de Desarrollo Económico adicionalmente realizo durante la vigencia 2010 incremento de aportes a la Corporación Maloka por valor de \$3.750 millones, los cuales fueron contabilizados en la cuenta 580809-Aportes a entidades no societarias, (...).*

*El pasado 21 de febrero de 2011, la Revisoría Fiscal de la Corporación Maloka certifico el valor de los **aportes del Distrito Capital**, los cuales aparecen registrados en la contabilidad de la corporación en la cuenta **3210**, correspondiente al patrimonio, por concepto de **donaciones**, la suma de QUINCE MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES CIENTO DIECINUEVE MIL SEISCIENTOS PESOS (\$15.296.119.600)*

La Contraloría Distrital de Bogotá, en su auditoria gubernamental de la vigencia 2010, realiza hallazgo administrativo y disciplinario, tomando como base la certificación expedida por la Corporación Maloka en su registro contable de "Donaciones" y aduce que los aportes entregados por la Secretaria de Desarrollo Económico no se toman como aportes del distrito".

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

CONSIDERACIONES

El numeral 1 del Artículo 14 de los Estatutos de la Corporación Maloka – Centro Interactivo de Ciencia y Tecnología, en referencia a la Conformación del Patrimonio, define que "Los aportes o cuotas ordinarias y extraordinarias que hagan sus miembros, que de conformidad con los dispuesto por el Código Civil deje de pertenecer a los asociados para conformar el patrimonio de la Corporación". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo segundo del citado artículo de los Estatutos, establece: *"Maloka, dados sus objetivos y como entidad sin ánimo de lucro, no podrá traspasar, en ningún momento sus bienes, fondos y rentas al patrimonio de ninguna persona en calidad de distribución de utilidades, cualquier beneficio operacional, superávit o utilidad que llegare a obtener será obligatoriamente destinado, en forma exclusiva, a incrementar su propio patrimonio o a mejorar y ampliar los medios necesarios para cumplir cabalmente con su objetivo"*.

Seguido, el inciso segundo del Artículo 15 de los Estatutos de la Corporación Maloka – Centro Interactivo de Ciencia y Tecnología, en lo relacionado con las Donaciones, aportes o cuotas, señala: *"Los aportes o cuotas que se paguen al Centro por sus miembros no son reembolsables, no confieren derecho alguno ni en el patrimonio de ella durante su existencia, ni al momento de su disposición o liquidación, ni facultan para intervenir en su administración ni en su liquidación por fuera de las normas estatutarias"*. (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, 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 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)

Así mismo, el numeral 7. Inversiones patrimoniales, 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 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)

Por su parte, 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 de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, como: *"el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas."*

La 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 Centro Interactivo de Ciencia y Tecnología – Maloka, debe reconocerse en la subcuenta 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 puede generar utilidades por concepto de dividendos y/o participaciones. Adicionalmente, teniendo en cuenta que *"Los aportes o cuotas que se paguen al Centro por sus miembros no son reembolsables, no confieren derecho alguno ni en el patrimonio de ella durante su existencia, ni al momento de su disposición o liquidación, ni facultan para intervenir en su administración ni en su liquidación por fuera de las normas estatutarias"*.

Así las cosas, la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y demás Secretarías de Despacho de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., que hayan realizado aportes a Maloka en vigencias anteriores deben proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar.

En relación a si se encuentra acorde con la normatividad contable el procedimiento contable utilizado por la Corporación Maloka al registrar los aportes recibidos en la cuenta 3210 como Donaciones, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre las normas contables aplicables para el sector privado.

CONCEPTO 20118-157323 del 08-09-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Empresas Públicas de Medellín de los recursos entregados a la Fundación Empresas Públicas de Medellín para el desarrollo de programas institucionales

Doctora
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS
 Jefe Unidad de Contabilidad (e)
 Empresas Públicas de Medellín – E.S.P
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20118-157323, en el cual informa que la Empresa *"está evaluando la posibilidad de entregar recursos a la Fundación Empresas Públicas de Medellín con el fin de que ésta (la Fundación) desarrolle sus programas institucionales, los cuales son de interés para la entidad (para Empresas Públicas de Medellín)"*, y por lo tanto consulta si es posible registrarlos en la subcuenta 580809-Aportes a entidades no societarias, y de no ser viable el uso de esta subcuenta se le informe la cuenta que deben utilizar y cuál es la dinámica asociada a la subcuenta 580809-Aportes a entidades no societarias.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de los Estatutos de la Fundación Empresas Públicas de Medellín – FUNDACIÓN EE.PP.M, establece: *"La Fundación Empresas Públicas de Medellín es una persona jurídica, sometida al derecho privado, sin ánimo, de utilidad común e interés social, (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

Subsecuentemente, el artículo 2º, señala que *"El objeto de la fundación EEPPM será el de participar en actividades para el fomento de la innovación, investigación científica, desarrollo tecnológico, participación comunitaria, proyección institucional, social, educativa y cultural en los campos relacionados con los servicios públicos domiciliarios"*.

Seguido, el artículo 4º en relación con los Fundadores, señala: *"Los fundadores de la Fundación Empresas Públicas de Medellín, son las Empresas Públicas de Medellín E.S.P., el Fondo de Empleados de las Empresas Públicas de Medellín FEPEP, la Universidad Pontificia Bolivariana U.P.B., la Universidad EAFIT y la Fundación Universitaria CEIPA"*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 1 del Artículo 5º de los Estatutos, en referencia a la Conformación del Patrimonio, define que el patrimonio estará conformado *"con los aportes entregados en el momento de la constitución y los que posteriormente efectúen las Entidades fundadoras"*. (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establece: *"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 Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, como: *"el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción".

Según lo expresado en el Estatuto, los aportes que realizaron los miembros fundadores a la Fundación EE.PP.M al momento de su constitución, así como los que posteriormente efectúen, no se relacionan con recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales privadas que representen acciones, o cuotas o partes de interés social, es decir, no generan beneficios económicos, y, por lo tanto, no se configura una inversión patrimonial que genere utilidades por concepto de dividendos y/o participaciones.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos que Empresas Públicas de Medellín se encuentra evaluando para entregar a la Fundación EE.PP.M, como socio fundador para que éste desarrolle sus programas institucionales, deben considerarse como aportes no patrimoniales, y se reconocen en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En cuanto a la dinámica de la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, ésta se debita con el valor causado con los aportes de capital o para sostenimiento de entidades adscritas, entidades y organismos de régimen especial, asociaciones entre entidades públicas, asociaciones y fundaciones de participación mixta, que no otorgan derechos patrimoniales, por tratarse de una forma de organización jurídica que no conlleva a la expedición de títulos como acciones, cuotas o partes de interés social.

5815- Ajuste a ejercicios anteriores

CONCEPTO 20111-150282 del 18-01-11			

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	5815 Ajuste a ejercicios anteriores 4815 Ajuste a ejercicios anteriores
	Subtema		Realización de ajustes por parte de INCO, de los valores reconocidos al los concesionarios por el exceso correspondiente al recaudo de peajes, como inversión privada

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de INCO de la inversión privada en contratos de concesión por modalidad de infraestructura (portuaria-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 con el expediente 20111-150282 mediante la cual, previas consideraciones y aporte de información de acuerdo con los aspectos contextualizados en la mesa de trabajo que tuvo lugar el día 28 de diciembre de 2010, solicita concepto acerca de las siguientes inquietudes:

- Atendiendo lo dispuesto en conceptos precedentes emitidos por la CGN, con la información compilada sobre hechos no reconocidos históricamente e interpretando tales conceptos, la entidad ha venido registrando la inversión privada y el recaudo de peajes con un débito en la

cuenta 1711- Bienes de Uso Público en Servicio- Concesiones y un crédito en la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado. A partir del registro anterior en algunos casos los valores recaudados por peaje han superado la inversión privada de manera considerable.

Se consulta el "Registro de los peajes en la etapa de operación (Concesiones de Modo Carretero de 1ª y 2ª y algunos de 3ª generación que fueron adjudicados por el INVIAS)", considerando el tratamiento que se ha venido dando al recaudo de dichos peajes como un mayor valor de los Bienes de Uso Público.

- b. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 1ª de 1991 modificado por el artículo 1 de la Ley 856 de 2003, solicita aclarar el "Registro de la Inversión privada en las Concesiones Portuarias", estableciendo: la entidad que debe reconocer en la contabilidad el ingreso por la contraprestación, el registro contable de la inversión privada frente a lo dispuesto en el numeral 7º de la Resolución No 237 de 2010 y las implicaciones que tiene fijar la aplicación del procedimiento contable para el caso de las concesiones portuarias a partir del 1º de enero de 2010.
- c. Consulta el "Registro de la Inversión Privada en las Concesiones Férreas" considerando que se ha venido registrando la inversión privada mediante un débito en la cuenta 1711- Bienes de Uso Público en servicio- Concesiones y un crédito en la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado, por lo cual solicita confirmar si el registro es correcto y revisar el procedimiento contable establecido en el numeral 7 del artículo 6º de la Resolución No 237 de 2010, en relación con el tratamiento contable de la inversión privada, afectando la cuenta 2915- Créditos Diferidos.

CONSIDERACIONES

- a. En los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación referenciados en su comunicación, atendiendo la problemática histórica reseñada en las consideraciones de su consulta, se definió que la inversión privada debía ser registrada en su totalidad en la contabilidad del INCO, procediendo para tal efecto el registro débito en la cuenta 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones y el registro crédito en la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado, por el valor de la misma. No obstante, el valor a registrar en tales conceptos debe corresponder exclusivamente a la inversión realizada por el concesionario puesto que el valor recaudado en los peajes dispuestos en la infraestructura en operación se destina a remunerar dicha inversión.

De acuerdo con lo anterior, no es procedente afectar la cuenta correspondiente a la infraestructura concesionada, en este caso la cuenta 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones -y por consiguiente el patrimonio-, con el valor correspondiente a la inversión privada y, adicionalmente, por el valor recaudado por peajes puesto que se estarían sobrestimando tales conceptos.

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4815- Ajuste de Ejercicios Anteriores así: *"Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos"*.

Por su parte la cuenta 5815- Ajuste de Ejercicios Anteriores se describe: *"Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en"*

vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”.

Así las cosas, frente a la situación planteada y con el fin de ajustar a la realidad económica el valor de la inversión privada y de contera el valor de la infraestructura concesionada, resulta procedente revertir el valor que corresponda exclusivamente al recaudo por peajes que exceda el valor invertido por el concesionario que se ha venido reconociendo en las cuentas 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones y 3255- Patrimonio Institucional Incorporado. Una vez realizado el anterior procedimiento en esa misma cuantía debe reconocerse un gasto por el valor que excede la inversión privada realizada por el concesionario mediante un débito en la subcuenta 581593- Otros gastos de la cuenta 5815- Ajuste de Ejercicios Anteriores reconociendo el ingreso proveniente del recaudo de los peajes que no se reconoció históricamente como tal con un crédito en la subcuenta 481554- Ingresos fiscales de la cuenta 4815- Ajuste de Ejercicios Anteriores.

En lo sucesivo, para cada vigencia y en relación con el valor recaudado por peajes y que excede la inversión del concesionario, deben reconocerse los ingresos percibidos por concepto de peajes en la subcuenta 411011- Peajes de la cuenta 4110- Ingresos No Tributarios correspondiendo ese mismo valor a un gasto que debe reconocerse en la subcuenta 521190- Otros gastos generales, de la cuenta 5211- Generales.

- b. El artículo 1º de la Ley 856 de 2003 al modificar el artículo 7º de la Ley 1ª de 1991 definió una contraprestación que debe pagar el concesionario a favor de la Nación, a través de Invías, por el uso y goce temporal y exclusivo de las zonas portuarias.

En tal sentido y en concordancia con lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 6º de la Resolución No 237 de 2010, el ingreso por la contraprestación debe reconocerse por la entidad contable pública beneficiaria, en este caso Invías, a través de los registros allí definidos.

No obstante lo anterior, en relación con el reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión del modo portuario, su solicitud y las consideraciones expuestas, nos sirven para revisar y aclarar en la estructura del procedimiento contable adoptado mediante Resolución No 237 de 2010, el tratamiento de la inversión privada en la infraestructura portuaria concesionada puesto que allí no hay lugar a reconocer un crédito en la subcuenta 291511- Concesiones de la cuenta 2915-Créditos Diferidos, como de manera general se podría inferir frente a lo planteado en el numeral 8 del artículo 6º de la Resolución antes reseñada.

En consecuencia, la inversión privada en las concesiones portuarias se reconoce con un débito en la cuenta 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones o 1706- Bienes de Beneficio y Uso Público En Construcción-Concesiones, en las subcuentas que identifican la red marítima o fluvial según corresponda, y un crédito en la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado, reconociendo, en este caso Invías, los ingresos derivados de la contraprestación en la forma establecida en el numeral 12 del artículo 6º de la Resolución No 237 de 2010.

Con relación a su solicitud de clarificar las implicaciones que tiene fijar la aplicación del procedimiento contable expedido mediante Resolución No 237 de 2010 a partir del 1º de enero de 2012 en el caso de las concesiones portuarias, cabe remitirse a lo dispuesto en el artículo 7º de dicha resolución que establece: *"Para las concesiones que se celebren a partir de la entrada*

en vigencia de la presente Resolución, la entidad contable pública debe establecer contractualmente la forma, características y periodicidad de los informes que debe presentar el concesionario, así como los soportes que requiera de los concesionarios, que permitan establecer el valor de la inversión privada y documentar idónea y oportunamente los registros contables pertinentes. Asimismo, para el reconocimiento de la remuneración de la inversión privada, la entidad contable pública debe establecer contractualmente la forma, características y periodicidad de los informes sobre los recaudos de las tasas de las distintas redes". (Subrayado fuera de texto).

El procedimiento contable "para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Concesiones de la Infraestructura de Transporte", supone la existencia de información idónea y oportuna que soporte el reconocimiento de la inversión realizada por los concesionarios en ejecución del contrato de concesión.

Dado lo anterior, la CGN a través del procedimiento contable en primera instancia estableció que en lo sucesivo se requiere definir desde la órbita contractual la información que pueda ser exigible por la entidad pública gestora del contrato de concesión, atendiendo la problemática que históricamente ha generado dificultades para el reconocimiento fiable de la inversión privada a partir de información idónea.

Consecuentemente con lo antes expuesto, el artículo 9º de la Resolución No 237 de 2010, estableció (...) *"Para el reconocimiento de la inversión privada correspondiente a las concesiones contratadas hasta la fecha de expedición de la presente norma, el soporte contable lo constituirá la información certificada por el Contador y el Representante Legal del concesionario, o el informe de la fiduciaria que administra los recursos del proyecto, siempre que la información suministrada sea suficiente."*

"Finalmente, para el caso de las concesiones de la redes fluvial y marítima, la aplicación plena del presente procedimiento tiene lugar a partir del 1º de enero de 2012."

Estas disposiciones implican que la entidad contable pública gestora de los contratos de concesión deberá adelantar las acciones administrativas conducentes a facilitar el reconocimiento de la inversión privada de las concesiones en curso, en las condiciones previstas en los dos párrafos precitados, por lo cual se hará obligatoria, a partir del 1º de enero de 2012 para las concesiones portuarias en ejecución y las que se celebren a partir de la vigencia de la Resolución, la aplicación del procedimiento con el fin de facilitar la ejecución de las actividades que permitan de manera técnica, idónea y fiable reconocer la inversión privada.

- c. Respecto del registro mediante el cual se reconoce la inversión privada en la infraestructura férrea, reiterando que dada la modalidad contractual, el Estado realiza un aporte destinado a la ejecución del contrato y el concesionario remunera su inversión con el producto de la explotación de la infraestructura concesionada, sin que haya lugar al reconocimiento de la inversión del concesionario como un crédito diferido, corresponde realizar el reconocimiento de la inversión privada como usted ha expuesto, con el registro débito a la subcuenta 171102- Red férrea de la cuenta 1711- Bienes de Uso Público en Servicio- Concesiones y un crédito a la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado.

Atendiendo lo anterior y en relación con su solicitud de revisar y precisar el tratamiento contable de la inversión privada en los contratos de concesión de la infraestructura férrea, acogemos su solicitud para clarificar en la estructura del procedimiento el reconocimiento de dicha inversión.

CONCLUSIÓN

- a. De manera específica frente a la situación planteada, resulta procedente reversar el valor reconocido en exceso que corresponda exclusivamente al recaudo por peajes en las cuentas 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones y 3255- Patrimonio Institucional Incorporado.

En consecuencia en relación con el valor recaudado por peajes y reconocido al concesionario en exceso frente a la inversión realizada por el mismo, no siendo procedente reconocer dicho recaudo como inversión privada, es pertinente reconocer para cada vigencia tanto el ingreso no tributario por ese concepto como el gasto correspondiente a los valores recaudados por el concesionario.

Atendiendo lo anterior debe reconocerse un gasto por el valor históricamente reconocido que excede la inversión privada realizada por el concesionario y que mediante un débito en la subcuenta 581593- Otros gastos de la cuenta 5815- Ajuste de Ejercicios Anteriores y debe reconocerse el ingreso proveniente del recaudo de los peajes que no se reconoció históricamente como tal con un crédito en la subcuenta 481554- Ingresos fiscales de la cuenta 4815- Ajuste de Ejercicios Anteriores. En notas a los estados contables deberá revelarse la información que permita identificar los valores allí reconocidos atribuibles a cada contrato y a cada vigencia.

En lo sucesivo para cada vigencia y en relación con el valor recaudado por peajes y que excede la inversión del concesionario, deben reconocerse los ingresos percibidos por concepto de peajes correspondiendo ese mismo valor a un gasto que debe reconocerse en la forma prevista en las consideraciones precedentes, revelando en notas a los estados contables la información que permita identificar las cuantías atribuibles a cada contrato.

- b. Con base en las consideraciones expuestas, no hay lugar a registrar un crédito diferido para el reconocimiento de la inversión privada en la infraestructura portuaria concesionada. La inversión privada en las concesiones portuarias, se reconoce con un débito en la cuenta 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones o 1706- Bienes de Beneficio y Uso Público En Construcción-Concesiones, en las subcuentas que identifican la red marítima o fluvial según corresponda, y un crédito en la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado.

La contraprestación debe reconocerse por la entidad contable pública beneficiaria, en este caso Invías, a través de los registros definidos en el numeral 12 del artículo 6º de la Resolución No 237 de 2010.

Las disposiciones establecidas en el artículo 9º de la Resolución No 237 de 2010, implican que la entidad contable pública gestora de los contratos de concesión deberá adelantar las acciones administrativas conducentes a facilitar el reconocimiento de la inversión privada de las concesiones en curso y garantizar contractualmente la información que soporta dicho reconocimiento en los contratos celebrados a partir de la vigencia de esa Resolución. Por tal razón, en el caso de las concesiones portuarias exclusivamente, se hace obligatoria la aplicación plena del procedimiento contable a partir del 1º de enero de 2012, con el fin de facilitar la programación y ejecución de las acciones que permitan de manera técnica, idónea y fiable reconocer la inversión privada.

- c. La inversión realizada por el concesionario en los contratos de concesión de la infraestructura férrea se realiza con el registro débito a la subcuenta 171102- Red férrea de la cuenta 1711- Bienes de Uso Público en Servicio- Concesiones y un crédito a la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado.

CONCEPTO 20114-153293 del 30-05-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la E.S.E. Hospital Regional de San Andres del pago de honorarios, retención en la fuente, descuentos de estampillas realizados en la vigencia anterior con independencia de que el pago cuente con el correspondiente respaldo presupuestal

Doctora
MARÍA ALEXANDRA ÁLVAREZ LÓPEZ
Profesional Universitario- Contabilidad
E.S.E. Hospital Regional San Andrés
Chiriguana - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153293, en la cual plantea la siguiente inquietud:

"La entidad celebros un contrato Litis con un Abogado externo cuyo objeto es la recuperación de cartera sobre la cual se le reconocían unos honorarios sobre el valor recuperado (...)

En esta vigencia la ESE realiza el pago de los honorarios al abogado sin que este gasto tenga respaldo presupuestal de la vigencia 2010 y sin que dicho gasto y pasivo haya quedado registrado en la contabilidad. (Subrayado fuera del texto)

PREGUNTA:

- Como hace contabilidad para registrar dicho pago ya que esta transacción es múltiple pues no solo se debe tener en cuenta el pasivo no causado sino que se afecta la cuenta de Bancos, Retención en la fuente practicada sobre dichos honorarios, descuento de estampillas realizado?

-Debe contabilidad afectar la cuenta de ajustes de ejercicios anteriores para causar el gasto?

-O en su defecto no causar dicha transacción por no tener respaldo presupuestal, de ser así, como haría con el movimiento que genera la cuenta de Bancos y los descuentos realizados sobre el pago

-Que procedimiento aplicaría presupuestalmente para esta vigencia si no fue comprometido el gasto en la vigencia que realmente se ejecuto la acción y quedo sin inclusión en el presupuesto de la actual vigencia fiscal en el rubro de vigencias anteriores."

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con las inquietudes objeto de la consulta, es de atender las disposiciones normativas aplicables al tema, así:

El artículo 354 de la Constitución Política establece que *"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

Respecto del tratamiento contable de la situación consultada, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, así:

"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. (...)"

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

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.(...)" (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas, establece:

"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 . (...)"

Se debita con:

1. El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores. (...)"

CONCLUSIÓN

Atendiendo lo dispuesto en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, nos permitimos indicar al solicitante que la respuesta al tema consultado, se enfoca desde el ámbito de competencia de la Contaduría General de la Nación- CGN, que se circunscribe a temas de regulación e interpretación de normas contables públicas consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, de forma que los temas presupuestales, no se encuentran dentro del ámbito de nuestra competencia, por lo cual procedimos a dar traslado de su inquietud sobre dicho tema a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ente competente para pronunciarse en la materia.

En lo que respecta al reconocimiento contable de operaciones de vigencias anteriores que no fueron causadas oportunamente, como es el caso de los honorarios profesionales pagados en la presente vigencia, que han debido causarse en la vigencia anterior, es una situación que en cumplimiento de los principios de Registro, Devengo o causación y Período contable, se debe reconocer contablemente en la presente vigencia, con independencia de que el pago cuente con el correspondiente respaldo presupuestal.

De acuerdo con lo anterior, en la presente vigencia se debe proceder a efectuar la causación del derecho a favor del tercero, mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5815-VIGENCIAS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 242552- Honorarios, de la cuenta 2425-ACREEDORES, por el valor de los honorarios a favor del tercero, y un crédito a la subcuenta 243603-Honorarios, de la cuenta 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, por el valor de la retención practicada, valores que se cancelarán con el registro del correspondiente pago, atendiendo lo dispuesto en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20115-154596 del 16-06-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los ajustes de costos de ejercicios anteriores

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 20115-154596, en la cual consulta si es posible utilizar la subcuenta 581589-Gastos de operación o 581588-Gastos de administración para el registro de los costos de ejercicios anteriores, teniendo en cuenta que la Universidad no utiliza las cuentas de gastos de operación. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Título I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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 mismo instrumento normativo señala en la descripción de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, en cuanto a los costos relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que: "*Traslado de costos (Cr): subcuenta mediante la cual se trasladan los costos de producción a las cuentas de inventario o al costo de ventas, según se trate de bienes o servicios, permitiendo acumular y revelar los costos de producción durante el período contable. (...) En el caso de la prestación de servicios, el saldo de los costos se traslada directamente a las cuentas del costo de ventas, en el entendido que la producción del servicio es simultánea al intercambio, toda vez que al momento de concluir su producción, los servicios son suministrados a los consumidores*". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el citado Catálogo General de Cuentas, determina 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.*
- 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ajustes por mayores valores causados*
- 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable'.*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que para el caso de la prestación de servicios de educación, el saldo de los costos de producción se traslada al costo de ventas en las subcuentas respectivas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS, una vez el servicio es prestado, y que no es posible reconocer o ajustar los costos efectuados en períodos anteriores, toda vez que ya se efectuó el cierre de las cuentas de costos de producción y ventas, se requiere que los costos de ejercicios anteriores no reconocidos, o los ajustes a los mismos, deban reconocerse afectando la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO 20118-157103 del 29-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Red de Salud de Ladera-ESE de la depreciación no calculada en períodos anteriores

Doctora
MARÍA CLEMENTINA ZUÑIGA V.
Responsable de Contabilidad
Red de Salud de Ladera - ESE
Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20118-157103, mediante el cual informa que el Acuerdo 106 del 15 de enero de 2003, por medio del cual se creó la Red de Salud de Ladera - ESE, en el artículo 43 estableció que en un período no mayor a un (1) año, a partir de su vigencia *"(...) se deberán ceder con las formalidades señaladas en la ley, todos los bienes muebles e inmuebles que se encuentren al servicio de la Red de Instituciones y sean propiedad del Municipio de Cali que forma parte de la Empresa Social del Estado"*.

Además, añado la entidad que transcurrido el plazo señalado los bienes no fueron cedidos legalmente por el Municipio, por tanto los bienes en la actualidad se encuentran reconocidos en las subcuentas y cuentas que identifican los bienes pendientes de legalizar del grupo de Propiedades, planta y equipo, a los cuales no se ha practicado la respectiva depreciación desde el año 2007 hasta la fecha. Por lo anterior, consulta si la depreciación se debe hacer retroactiva, o se puede empezar a depreciar a partir del año 2011.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, expresa 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)

Asimismo, el párrafo 169 del PGC, en referencia a la depreciación, 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. (...) Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos"*.

Seguido, el párrafo 170 señala que *"Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. (...)"*. (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 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con la característica de confiabilidad, la entidad debe proceder al reconocimiento de la depreciación dejada de calcular de los años 2007 al 2010 de los bienes utilizados en la prestación del servicio de salud.

En este orden de ideas, la depreciación que no fue calculada entre los años 2007 y 2010, se debe reconocer como un gasto en el período actual, debitando la subcuenta 581593-Otros gastos, de la

cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando las subcuentas que identifican la naturaleza de los bienes en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), debiendo explicar en las notas a los estados contables la situación presentada.

A partir del año 2011 debe seguir el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo definido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 201111-159314 del 12-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajustes a ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía de El Peñol de la amortización del cálculo actuarial de período anteriores

2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía de el Peñol de la amortización del cálculo actuarial correspondiente a la vigencia actual

Doctora
OLGA LUCÍA GALLO CARDONA
Contadora
Alcaldía de El Peñol - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159314, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"Si el plazo para amortizar el pasivo pensional son 30 años, de acuerdo a lo establecido en la Ley 549 contados a partir del año 1999 y una entidad pública no ha cumplido con el porcentaje que debe tener amortizado a la fecha, solo refleja en su contabilidad la reserva actuarial que tiene en el FONPET, y amortiza cada mes el valor de las pensiones patronales que tiene a su cargo. Los anteriores conceptos son los datos reales de provisión para el pasivo pensional, porque la entidad no ha destinado otros recursos para constituir la reserva actuarial."*

¿Un Municipio puede empezar a hacer la amortización a partir de esta vigencia, para cubrir el pasivo pensional así la entidad no esté destinando recursos para cubrir la reserva actuarial y refleje pérdidas en los estados financieros?”

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de 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, establece que: *“COBERTURA DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Con el fin de asegurar la estabilidad económica del Estado, las entidades territoriales deberán cubrir en la forma prevista en esta ley, el valor de los pasivos pensionales a su cargo, en los plazos y en los porcentajes que señale el Gobierno Nacional. Dicha obligación deberá cumplirse a partir de la entrada en vigencia de la presente ley. En todo caso, los pasivos pensionales deberán estar cubiertos en un ciento por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años”.*

Respecto de la normatividad contable, el numeral 5º del capítulo VIII, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, señala 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.*

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. (...)”.

El numeral 6º del mismo instrumento normativo establece 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”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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 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 lo señalado en las consideraciones señaladas, dado que el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública señala que se reconoce en cada período contable como gastos de administración, de operación o costos de producción, y la Alcaldía de el Peñol no ha reconocido dicha amortización; ésta debe reconocer la amortización que debió realizar en períodos anteriores, mediante un débito en las subcuentas 581588-Gastos de administración o 581589-Gastos de operación, de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda en cada caso.

En tanto que la amortización correspondiente a la vigencia actual, deben reconocerse de conformidad con el numeral 6º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, citado en las consideraciones.

Todo lo anterior, con independencia de que la entidad refleje pérdidas recurrentes en sus estados contables, o que los únicos recursos que su reserva financiera actuarial esté constituida únicamente con los recursos que posee en el FONPET.

7- COSTOS DE PRODUCCIÓN

72- SERVICIOS EDUCATIVOS

CONCEPTO 201111-159426 del 12-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	72 Servicios educativos
		1.2	51 De administración
	Subtema		Reconocimiento por parte de las entidades educativas de la prestación de servicios individualizables y de los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico

Doctor
JOSÉ ROBERTO VÁSQUEZ
Director Técnico de Control Fiscal Integral
Contraloría Municipal de Ibagué
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159426, en la cual informa que *"En virtud de la auditoria y revisión de la cuenta rendida en el SIREC y análisis de la razonabilidad de los estados financieros de todas las Instituciones Educativas de la vigencia 2010; este Organismo de Control observo que en el estado de Actividad Financiera Económica y Social de estas instituciones, no se refleja el registro de los gastos operacionales y no operacionales, porque todas estas erogaciones se están registrando como costos de ventas por servicios"*, y que en consecuencia, solicita el concepto de la Contaduría General de la Nación, teniendo en cuenta lo definido en los párrafos 284 y 295 del Régimen de Contabilidad Pública.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.4.4 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *"Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos"*. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, define que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, 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 prestan servicios individualizables y deban manejar costos"*; 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"*; y en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, 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"*. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 10 del Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, define cada concepto que compone el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, que puede consultarse en la página web de esta entidad (www.contaduria.gov.co).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que en las instituciones educativas las erogaciones y cargos relacionados con la prestación de servicios individualizables, como lo es la educación, se registran como costos de producción en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, y los demás gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, se reconocen como gastos de administración en el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN.

75- SERVICIOS PÚBLICOS

7501- Energía

CONCEPTO 20112-151255 del 23-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	7501 Energía
		1.2	63 Costo de venta de servicios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Empresa de Alumbrado Público del municipio de Sabaneta-EP SA de la depreciación de activos como postes, transformadores, cables y luminarias destinados al alumbrado público

Doctor
OBED DE JESÚS RUIZ ARRIETA
Gerente
Empresa de alumbrado público del municipio de Sabaneta-EP SA
Sabaneta - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112 – 151255, en la cual consulta el tratamiento contable que la Empresa de Alumbrado Público de Sabaneta debe dar a la depreciación de activos como “postes, transformadores, cables y luminarias”, teniendo en cuenta que el Informe de Auditoría de la Contraloría General de Antioquia, presenta como hallazgo que tal depreciación debe ser reconocida como un costo, por tratarse de activos asociados a la prestación de un servicio público, siendo que la entidad reconoce tal concepto como un gasto, en consideración a que el ente “*no produce, ni compra, ni vende, ni comercializa ENERGÍA*”.

CONSIDERACIONES

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

En primer lugar, es de considerar lo consignado en el Decreto 2424 del 18 de Julio de 2006, mediante el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público, que establece:

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

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

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

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

De otra parte, en materia contable es de tener en cuenta las Normas Técnicas relativas a los grupos del Activo, consignadas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que sobre Propiedades, planta y equipo, contemplan:

"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, (...)

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. (...)

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 del texto).

En lo que respecta a los registros contables, es de atender lo dispuesto en las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, que 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 periodo contable.(...)"

Así mismo, en relación con los Costos de producción, las mismas Normas antes citadas, establecen:

"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." (...)

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 (...).

303 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 del texto).

Adicionalmente, en lo que respecta a la depreciación de activos relacionados con prestación de servicios, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad pública, señala:

"16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

(...) En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos relacionados directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables 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). (...)"
(Subrayado fuera del texto)

En relación con los registros contables de la depreciación de activos relacionados con la prestación de servicios, es de atender lo consignado en el Catálogo General de Cuentas, respecto de las cuentas correspondientes a la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, Grupo 75- SERVICIOS PÚBLICOS, así:

- Cuenta 7501- ENERGÍA, cuya descripción, señala: "*Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, en las actividades de generación, transformación, distribución y comercialización de energía.*"

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 750195-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 750195-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 750195--Traslado de Costos (Cr).

CONCLUSIÓN

En primer lugar, es de aclarar que el reconocimiento contable de las erogaciones directamente relacionadas con la prestación de un servicio, constituyen los diferentes conceptos de costos imputables a dicha operación, los cuales deben ser acumulados en las cuentas del grupo 75- SERVICIOS PÚBLICOS de la clase 7- COSTOS DE PRODUCCIÓN, afectando la subcuenta que corresponda a cada concepto de costo, a fin de establecer el correspondiente costo de la prestación del servicio, procedimiento que requiere la implementación de sistemas de acumulación de costos, que satisfagan las necesidades de información de la entidad, atendiendo a la naturaleza del proceso en particular, en cumplimiento a lo dispuesto sobre el particular, en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con lo anterior, el registro de la depreciación de activos relacionados con la prestación de servicios de alumbrado público que realiza la Empresa de Servicios Públicos de Sabaneta, se debe efectuar mediante un débito a la subcuenta 750107-Depreciación y amortización, de la cuenta 7501-ENERGÍA, y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

Una vez acumulados los costos de producción en las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, se debe efectuar el traslado de dichos costos a la correspondiente cuenta del grupo 63- COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, previa distribución de los costos indirectos como mínimo al finalizar el mes, atendiendo a lo dispuesto sobre el particular en las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

8- CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

81- DERECHOS CONTINGENTES

8190- Otros derechos contingentes

CONCEPTO 20113-152863 del 15-04-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8190 Otros derechos contingentes
		1.2	1401 Ingresos no tributarios
		1.3	3125 Patrimonio público incorporado

	Subtema	Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín del párrafo del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, por medio del cual se pierde la condonación de intereses y sanciones, en caso en que el contribuyente incurra en mora en el pago de impuestos, dentro de los dos años siguientes a la fecha del pago realizado.

Doctora
 MARTHA CECILIA LASSO PEÑA
 Subsecretaria Financiera
 Secretaría de Hacienda
 Alcaldía de Medellín
 Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152863 en la cual nos informa que el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, establece una condición especial de pago para los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos 2008 y anteriores, dicho beneficio consiste en la condonación del 50% del valor de los intereses y las sanciones actualizadas, siempre que estos conceptos y la obligación principal se cancelen de contado. No obstante, el párrafo del citado artículo establece la pérdida automática de este beneficio en caso de que el sujeto pasivo, contribuyente responsable y agente de retención de impuestos incurran en mora en el pago de impuestos, dentro de los dos años siguientes a la fecha del pago realizado.

Para dar aplicación a esta norma, el municipio de Medellín propone los siguientes registros, en los casos en que los contribuyentes se acojan al beneficio, reconocer un menor valor de los deudores mediante un débito en la subcuenta 3105-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta 140103-Intereses o 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, según corresponda.

Por lo anterior, solicita que se le indique cómo se debe reconocer el cobro de los intereses y sanciones por el incumplimiento de la condición especial de pago, según lo establecido en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, en lo relacionado con la condición especial de pago de impuestos, tasas y contribuciones, establece que: *"Dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2008 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente con relación a las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables, la siguiente condición especial de pago:*

Pago de contado el total de la obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas, por cada concepto y período, con reducción al cincuenta por ciento (50%) del valor de los intereses

de mora causados hasta la fecha del correspondiente pago y de las sanciones. Para tal efecto, el pago deberá realizarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la presente ley.

(...)

PARÁGRAFO. Los sujetos pasivos, contribuyentes responsables y agentes de retención de los impuestos, tasas y contribuciones administrados por las entidades con facultades para recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial que se acojan a la condición especial de pago de que trata este artículo y que incurran en mora en el pago de impuestos, retenciones en la fuente, tasas y contribuciones dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del pago realizado con reducción al cincuenta por ciento (50%) del valor de los intereses causados y de las sanciones, perderán de manera automática este beneficio.

En estos casos la autoridad tributaria iniciará de manera inmediata el proceso de cobro del cincuenta por ciento (50%) de la sanción y del cincuenta por ciento (50%) de los intereses causados hasta la fecha de pago de la obligación principal, sanciones o intereses, y los términos de prescripción empezará a contar desde la fecha en que se efectuó el pago de la obligación principal'.
(Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el párrafo 119 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el 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 (...)".

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

3105-CAPITAL FISCAL en el siguiente sentido: "Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables".

La dinámica de la citada cuenta indica 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)

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".

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".

La dinámica de la cuenta señala que se debita con: "1- El valor de los otros derechos contingentes", y se acredita con: "1- La extinción de la causa que dio origen a la operación. 2- El valor del derecho incorporado en el balance".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el municipio de Medellín, debe retirar de su contabilidad el valor de los intereses y sanciones que son objeto de condonación para los contribuyentes y agentes de retención que se acojan a la condición especial de pago establecida en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y como contrapartida la subcuenta 140103-Intereses o 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, el valor de los intereses y sanciones retirado se debe reconocer en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, dado que si los contribuyentes y agentes de retención incurren en mora dentro de los dos años siguientes a la fecha del pago realizado, el municipio iniciará de manera inmediata el proceso de cobro del 50% de los intereses y sanciones condonados, caso en el cual el Municipio deberá incorporar nuevamente estos valores en el balance mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la subcuenta 140103-Intereses o 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, según corresponda y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, e igualmente cancelar el registro en cuentas de orden.

Es de anotar que para el caso de los contribuyentes que cumplan con la condición, y no incurran en mora dentro de los dos años siguientes a la fecha de pago, el municipio debe retirar el valor que en su momento fue condonado de las cuentas de orden.

CONCEPTO 20116-155583 del 29-07-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8190 Otros derechos contingentes
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de las liquidaciones oficiales que no se encuentran en firme

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9120 Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos
		1.2	2710 Provisión para contingencias
		1.3	2460 Créditos judiciales
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de las demandas a las liquidaciones oficiales interpuestas por los contribuyentes que ya cancelaron el tributo, hasta cuando se determine la probabilidad de la contingencia

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3 1.4	1685 Depreciación acumulada (Cr) 1695 Provisión para la protección de propiedades, planta y equipo 3105 Capital fiscal 1999 Valorizaciones 8347 Bienes entregados a terceros
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Medellín de los bienes entregados al INDER sin que medie el traslado a esa entidad

4	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los saldos originados en la liquidación de contratos realizados con empresas promotoras de salud que son objeto de devolución o cobro por parte del municipio al departamento

Doctora
MARTHA CECILIA LASSO PEÑA
Subsecretaria Financiera – Secretaría de Hacienda
Alcaldía de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116–155583, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en los siguientes casos:

1- En relación con el reconocimiento contable de las demandas interpuestas por los contribuyentes a las liquidaciones oficiales de los diferentes impuestos, *¿En qué cuentas contables se registran las liquidaciones oficiales que no se encuentran en firme?, ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de las demandas interpuestas por los contribuyentes a las liquidaciones oficiales de los diferentes impuestos? Se debe considerar que en algunos casos el contribuyente ya realizó el pago y en caso de sentencia favorable a éste, el Municipio debe proceder a devolver el mayor valor pagado.*

2- Respecto de los bienes inmuebles entregados en administración y sin aprovechamiento económico a favor del administrador, *¿Los bienes inmuebles entregados al INDER en cumplimiento del Decreto 620 de 2009, sin que el aprovechamiento económico sea propiedad de la citada entidad, deben ser retirados del grupo 16-Propiedad, planta y equipo del Municipio de Medellín?*

3- Referente al giro a los departamentos de los saldos por liquidación de contratos para el aseguramiento en el Régimen subsidiado que deben realizar los Municipios en cumplimiento de lo estipulado por la Ley 1393 de 2010 y Decreto 1124 de 2011, solicitan concepto en relación con la clasificación contable en el gasto o en el ingreso del valor objeto de devolución.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Municipio de Medellín expidió el Decreto 620 de mayo de 2009, *"Por el cual establece las reglas para el manejo de los bienes inmuebles propiedad del Municipio de Medellín catalogados como equipamientos recreativos y deportivos y se dictan otras disposiciones"*, norma que en el párrafo único del artículo 2 señala: *"El Municipio de Medellín conservará la titularidad del derecho de dominio sobre los bienes inmuebles entregados al INDER, por tal razón dichos inmuebles no ingresarán bajo ningún efecto al patrimonio del mencionado instituto"*

Relacionado con el tercer punto de la consulta, el artículo 3º del Decreto 1124 de 2011, *"Por el cual se determinan los criterios de uso de unos recursos destinados a la salud"* dispone: *"Utilización de saldos de liquidación de los contratos para el aseguramiento en el Régimen Subsidiado. Los saldos a favor de las entidades territoriales, resultantes de la liquidación de los contratos suscritos para garantizar el aseguramiento de la población durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2009 y el 31 de marzo de 2011, serán girados por los municipios al Departamento al que pertenece. Estos recursos serán utilizados por los Departamentos y Distritos, de acuerdo con su competencia, para la financiación de servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda."*

En relación con la normatividad contable pública, cabe señalar que el proceso contable está delimitado por las normas técnicas de contabilidad pública de las cuales las relativas a las Rentas por cobrar, párrafo 150 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan: *"Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme."* (Subrayado fuera de texto)

Derechos contingentes definidos por la Norma Técnica relativa a las cuentas de Orden como: *"Los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos (...)."*

Respecto del reconocimiento de las demandas en contra de la entidad contable pública, 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, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento de los procesos judiciales, el cual en el numeral 3. Reconocimiento de obligaciones, señala: *"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."

Ahora bien, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala en el numeral 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.”(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 onvenido, 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, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud señala la forma como los fondos municipales de salud deben reconocer en su contabilidad los contratos suscritos con las Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, y al respecto el numeral 12 indica: “**RÉGIMEN SUBSIDIADO.** Representa los recursos destinados para garantizar la afiliación de las personas al régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante la suscripción de contratos con las Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado. Para el efecto, se debita la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD y se acredita la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.”

CONCLUSIÓN

Según lo expresado señalamos lo siguiente

1- Conforme a lo dispuesto en la Norma Técnica relativa a las Rentas por cobrar, las liquidaciones oficiales que no se encuentran en firme deben reconocerse como derechos contingentes, para lo cual debitará la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y acreditará la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cabe anotar que si el reconocimiento en la cuenta "otros" supera el 5% a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, deberá revelar en notas a los estados contables la información adicional, que permita a los usuarios de la información contable conocer la razón de las cifras comprendidas en esta cuenta.

Ahora bien, en cuanto al tratamiento contable de las demandas a liquidaciones oficiales interpuestas por los contribuyentes, que ya fueron canceladas, atendiendo al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de procesos judiciales vigente, debe efectuarse, una vez sea notificada la demanda, registrando un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (Db), con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, hasta cuando la entidad determine la probabilidad de la contingencia, momento en el cual creará la provisión mediante 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.

Al producirse la sentencia definitiva en contra de la entidad, ésta debe reconocer el pasivo real, para lo cual verifica el valor provisionado en relación con la liquidación de la demanda, en donde pueden presentarse los siguientes casos:

a) Si el valor liquidado es igual al valor provisionado, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al valor provisionado, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acredita la correspondiente subcuenta de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

c) Cuando el valor liquidado es menor al valor provisionado, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acredita la correspondiente subcuenta de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta que 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.

2- El reconocimiento contable de los bienes inmuebles entregados por el Municipio al INDER, debe atender a la regulación vigente, la cual 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.

En consecuencia, y tratándose de entidades del gobierno general, para reconocer la entrega, el Municipio debita las subcuentas que correspondan de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el bien trasladado del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-Capital fiscal. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-Superávit por valorización y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar los bienes entregados en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS con crédito a la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORES DE CONTROL POR CONTRA.

Así mismo la entidad que recibe los bienes, en este caso el INDER, no obstante la reglamentación expedida por el Municipio, registrará los bienes por el valor convenido debitando 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.

3- En aplicación del numeral 12 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, el Fondo Municipal de Salud reconoce contablemente los contratos realizados con las empresas promotoras de salud, debitando la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Conforme a la normatividad vigente, los saldos a favor originados en la liquidación de los contratos arriba mencionados son objeto de devolución a favor del departamento, caso en el cual el Municipio aplicará el siguiente procedimiento:

a) Liquidación del contrato - Registro del saldo a favor:

Al finalizar su ejecución el Municipio liquida el contrato y procede a registrar el saldo a favor, momento en el cual es necesario revisar la vigencia en la cual la entidad había registrado el gasto; si corresponde a la misma vigencia, ajusta el gasto efectivamente causado, mediante un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD, o a la subcuenta 581592-Gasto público social, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si corresponde a gastos reconocidos en vigencias anteriores.

b) Reconocimiento del pasivo a favor del Departamento:

El traslado de los saldos a favor, que el Municipio entrega al departamento, debe ser reconocido mediante un débito a la cuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, cuenta que debe cancelarse con el giro de los recursos al Departamento.

83- DEUDORAS FISCALES

8315- Activos retirados

CONCEPTO 20116-155183 del 12-07-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8315 Activos retirados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la CDMB de una deuda pendiente de pagar cuando existe incertidumbre de su recuperación

Doctora
CLAUDIA P.CARVAJAL MANTILLA
Coordinadora Grupo Contable-Almacén e Inventarios
Corporación de Defensa de la Meseta de Bucaramanga-CDMB
Bucaramanga – Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155101, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

"En la cuenta 839090 la Corporación de Defensa de la Meseta de Bucaramanga tiene cargado lo correspondiente a una deuda pendiente de pagar por parte del Municipio de Floridablanca por concepto de subsidios por concepto de alcantarillado, dinero que no se sabe si se va a recuperar, para contabilizar este concepto se determinó utilizar la 839004 esquema de cobro, pero no fue posible utilizarla por cuanto no figura activa para la entidad. Solicitamos la activación de esta cuenta para no seguir utilizando la de Otros, porque nos genera inconsistencias y observaciones por parte de la Cámara de Representantes y la Contraloría General."

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

CONSIDERACIONES

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 sus numerales 3.1, 3.2 y 3.7 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. 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)

3.2 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 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 lo cual, es la entidad la que define si utiliza el criterio denominado costo-beneficio cuando, estando en duda la existencia real de los bienes, derechos u obligaciones, concluya que llevar a cabo las acciones administrativas para determinar su realidad, resulta más oneroso que los beneficios que se obtendrían de su realización o liquidación, observando sus procedimientos, funciones, políticas y prácticas contables además las normas que le sean aplicables al respecto.

De acuerdo con lo anterior, es responsabilidad de la entidad contable llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras y demás datos contenidos en los estados contables no representen su realidad financiera, económica, social y ambiental, caso en el cual debe observar sus propios manuales, procedimientos, funciones y políticas contables, así como las normas que le sean aplicables al respectivo caso, para efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

En cuanto a las cuentas de orden, el párrafo 307 del Régimen de Contabilidad Pública señala que“(...) representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados (...)” y el párrafo 311 del mismo texto normativo 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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, como:“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)

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anterior, en aquellos casos en que una entidad tenga registrados valores en las cuentas de deudores sobre los cuales considere que no es posible su recuperación y además que no es justificable adelantar los 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 ese sentido, conforme a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, los derechos retirados por castigo pueden registrarse en forma potestativa en la subcuenta 831536-Deudores, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, con contrapartida en la subcuenta 891506-Activos Retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr.), ya que como lo expresa la norma, su registro atenderá al control que en criterio de la entidad contable pública requieran los derechos retirados, y deberá reclasificar el saldo de la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO 201110-158268 del 01-11-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8315 Activos retirados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia de los bienes retirados del servicio y que agotaron su vida útil

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110 – 158268 en la que solicita aclaración sobre el reconocimiento contable de los bienes no explotados y de aquellos retirados del servicio, teniendo en cuenta que dentro de los procedimientos internos de la Universidad se ha establecido que los bienes no utilizados se retiran del servicio hasta tanto se defina la destinación final del bien así: asignarlo a otro funcionario, darlo de baja por obsolescencia, venta por martillo o directa, entre otros. Así mismo, la Universidad menciona que aplicando la normatividad vigente, reconoce estos bienes en la cuenta 1637 – Propiedades, planta y equipo no explotados.

A través de comunicación telefónica con la contadora de la universidad, nos aclara que la inquietud principal está en que: al reclasificar los bienes que no están en uso a la cuenta 1637 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS por el costo histórico, como lo establece la dinámica de la cuenta, los conceptos que complementan el valor en libros, como son la depreciación o la amortización, entre otros, siguen revelando sus valores acumulados en las cuentas valuativas del activo, según corresponda sin que exista una relación directa con el costo histórico del bien dado que este se revela en la cuenta 1637.

Debido a lo anterior, la universidad solicita que se confirme por parte de la Contaduría General de la Nación si los registros que realiza, atendiendo en procedimiento interno, son correctos, considerando que el paso por esta cuenta es transitorio, hasta tanto se defina el destino del bien.

Al respecto atendemos su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de las siguientes cuentas, señala:

1637 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. *"Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 3120-Superávit por Donación, 3235- Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3255- Patrimonio Institucional Incorporado, 1605-Terrenos, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1665- Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse.

2- El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio

2- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título."

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.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de realización de los bienes.

2- El valor de recuperación de los derechos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de disposición de los bienes.

2- El valor de recuperación de los derechos.”(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 171 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, señala: *"Son depreciables los bienes que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil (...). No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como (...) las propiedades, planta y equipo no explotados, (...) mientras permanezcan en tales situaciones."*

De otro lado, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo en sus numerales 15 y 23 determina:

"15. SUSPENSIÓN DE LA DEPRECIACIÓN.

Quando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando la entidad contable pública comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con su depreciación. (...)

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 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). (...).”(Subrayado fuera de texto)

Además, la Doctrina Contable Pública 2010, contenida en el Régimen de Contabilidad Pública, recoge el concepto 20108-146471 del 31 de agosto de 2010, emitido por la Contaduría General de la Nación, cuyo texto se adjunta, aclara la expresión *"por características o circunstancias especiales"* incluidos en la descripción de las Propiedades, planta y equipo no explotados, en los siguientes términos:

"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."(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los bienes que ya prestaron un servicio a la entidad contable pública y no están en uso porque ya agotaron su vida útil deben registrarse en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, por el valor de realización. Para este propósito 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 ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Por su parte, los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, como las definidas y aclaradas por el concepto 20108-146471 del 31-08-10, no son objeto de uso, deben ser reclasificados a la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, manteniendo el valor de las depreciaciones y provisiones acumuladas, en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695 PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), respectivamente.

En todo caso, cuando un activo se retire temporalmente del servicio, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. Cuando la entidad empiece nuevamente a utilizar el activo debe continuar con su depreciación.

8355- Ejecución de proyectos de inversión

CONCEPTO 20114-153610 del 09-06-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1.	8355 Ejecución de proyectos de inversión
		1.2.	9355 Ejecución de proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento por parte del ejecutor del proyecto de inversión denominado Aguas del Magdalena S.A. E.S.P de la acumulación en su contabilidad, de la información total de los recursos recibidos del proyecto de inversión, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda la vida del proyecto

Doctora
PATRICIA FERRERO ECHEVERRI
Directora Jurídica
Gerencia Asesora e Interventoría Aguas de Manizalez

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20114-153610, en el cual consulta *"Qué trámite debe realizar una entidad que maneja recursos públicos, para descargar de su contabilidad las inversiones que realizó y que, posteriormente, entrega a un municipio como beneficiario de las mismas, quedando como propietario de ellas. Todo en el marco de los Programas Departamentales de Agua"*.

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la copia del Convenio de Cooperación y Apoyo Financiero para el desarrollo del "Plan de agua potable y alcantarillado 2005 – 2015" y el Otrosí al mismo celebrado el 09 de junio de 2006.

El numeral 12 de las consideraciones para celebrar el Convenio de Cooperación y Apoyo Financiero, establece *"La constitución por parte del Departamento de una Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, cuyo objeto exclusivo será la ejecución del Plan. (En adelante ESP Departamental)"*.

Seguido, el numeral 13 señala: *"Que los recursos destinados al "Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2005-2015" independientemente de sus fuentes, serán administrados a través de un contrato de Encargo Fiduciario o Fiducia Pública irrevocable que será constituido por la ESP Departamental una vez se constituya"*.

Por su parte, la Cláusula Primera - Objeto, del Otrosí al Convenio de Cooperación y Apoyo Financiero para el desarrollo del "Plan de agua potable y alcantarillado 2005-2015", dispone: *"El objeto del presente **CONVENIO** es el apoyo financiero entre **EL DEPARTAMENTO, LOS MUNICIPIOS y CORPOMAG**, para asegurar el financiamiento y la ejecución de **EL PLAN**, a través de un esquema financiero e institucional adecuado a los intereses de los diferentes actores involucrados en **EL DEPARTAMENTO**. En desarrollo del objeto se incorporan los compromisos y obligaciones de **AGUAS DEL MAGDALENA** como executor de **EL PLAN**, y se precisan las obligaciones de las partes".* (Subrayado fuera de texto).

Subsecuentemente, el numeral 5.1 de la Cláusula Quinta, en relación con las obligaciones de los municipios, establece que cada municipio se obliga a *"Entregar de manera irrevocable como aporte para la ejecución de **EL PLAN a AGUAS DEL MAGDALENA** los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) con destino para el sector de Agua Potable y Saneamiento Básico, que reciben **LOS MUNICIPIOS** en desarrollo de la Ley 715 de 2001 o sus modificaciones, (...), **LOS MUNICIPIOS** se obligan a efectuar los trámites necesarios y a autorizar a las instancias competentes de manera irrevocable, el giro de estos recursos al **ENCARGO FIDUCIARIO AGUAS DEL MAGDALENA** o al que lo sustituya. (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 6.1 de la Cláusula Sexta, señala como obligaciones del Departamento: *"Entregar de manera irrevocable como aporte para la ejecución de **EL PLAN a AGUAS DEL MAGDALENA** el 100% de los recursos provenientes de la reasignación de regalías y compensaciones (escalonamiento), provenientes de la explotación del carbón, en los términos establecidos en el Convenio Interadministrativo suscrito el 03 de enero de 2007 y sus modificatorios, los cuales forman parte de el presente **CONVENIO**. Para tal efecto y de conformidad con las normas legales que regulan la materia, **EL DEPARTAMENTO** se obliga a*

autorizar a la instancia competente de manera irrevocable, el giro de estos recursos al **ENCARGO FIDUCIARIO AGUAS DEL MAGDALENA** o al que lo sustituya. (...)". (Subrayado fuera de texto)

También, el numeral 8.2 de la Cláusula Octava, en lo referente a las obligaciones de Aguas del Magdalena, establece que se obliga a: "*Administrar a través del **ENCARGO FIDUCIARIO AGUAS DEL MAGDALENA** los recursos de que trata el presente **CONVENIO** para el desarrollo de **EL PLAN**, de conformidad con las políticas establecidas en el Documento CONPES 3441, en los documentos del crédito que se suscriba con la CAF, en el Reglamento Operativo, en el **ENCARGO FIDUCIARIO AGUAS DEL MAGDALENA**, y demás documentos de **EL PLAN**".*

De otra parte, 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, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los encargos fiduciarios con recursos de otras entidades contables públicas, establece que "*Cuando una entidad contable pública entregue a otra entidad contable pública, recursos para ser administrados, y para el efecto esta última constituya un encargo fiduciario en el que participe como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:*

La entidad contable pública que entrega los recursos para ser administrados debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la Sociedad Fiduciaria.(...).

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 ésta 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, (...)".

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública para efectos de los registros contables del convenio, 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)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como: "*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 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"*.

3125-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, como: *"el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...)"*

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"*.

9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, como: *"el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos"*.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos entregados al Encargo Fiduciario Aguas del Magdalena por el Departamento, los Municipios y CORPOMAG al ejecutor de El Plan (AGUAS DEL MAGDALENA), con ocasión del convenio de cooperación y apoyo financiero para el desarrollo del "Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2005 – 2015", corresponden a recursos entregados en administración. En consecuencia, la entidad contable pública que entrega los recursos para ser administrados debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la Sociedad Fiduciaria.

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.

Dado que se trata de recursos que pertenecen a las entidades territoriales y que son entregados al Gestor como ejecutor del proyecto de inversión, corresponde a Aguas del Magdalena acumular en su contabilidad, la información total de los recursos recibidos del proyecto de inversión, en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos durante toda la vida del proyecto, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución de dicho proyecto.

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), y tratándose de pasivos e ingresos 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. En este orden de ideas, el ejecutor no acumula en las cuentas del balance los activos adquiridos y construidos durante toda la vida del proyecto.

Considerando que el Convenio Interadministrativo no contempla la entrega de los bienes, sin embargo indica en la consulta que serán entregados a los municipios, pero no establece si la

entrega será de acuerdo con los aportes de cada uno de los municipios o en su defecto se entregará a uno solo o al departamento, |se requiere que se defina dicha situación.

No obstante lo anterior, al momento de la entrega Aguas del Magdalena cancela el registro en las cuentas de orden y la entidad que recibe reconoce un débito a la subcuenta de la cuenta correspondiente, del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y el valor que exceda del monto entregado en administración se reconoce en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

De igual forma, para garantizar la consistencia en el reporte de las operaciones recíprocas, en la medida que avanza la ejecución del Convenio y si hubiera legalizaciones o entregas parciales, se revelarán los ajustes en las respectivas cuentas de Deudores y del Pasivo previas las conciliaciones respectivas. En tal sentido, el ejecutor de El Plan (AGUAS DEL MAGDALENA), disminuye el saldo en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, de tal manera que sea consistente con el saldo reconocido por los entes territoriales en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 20117-156297 del 31-08-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8355 Ejecución de proyectos de inversión
		1.2	9355 Ejecución de proyectos de inversión
	Subtema		Reconocimiento por parte de CORPOCALDAS de la ejecución de las obras del convenio con el municipio de Manizales donde no recibe recursos para ejecutar

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
		1.2	2436 Retención en la fuente e impuesto de timbre
	Subtema		Reconocimiento por parte de CORPOCALDAS como agente retenedor según la modalidad del contratación y normatividad tributaria

Doctora
 CLAUDIA MARCELA BECERRA GARCÉS
 Profesional Especializado-Contabilidad
 Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS
 Manizales – Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156297, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable del convenio celebrado entre el municipio de Manizales y la Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS, y de las retenciones de impuestos practicadas a los contratistas, dado que dichas retenciones son realizadas por CORPOCALDAS.

Es de anotar que mediante correo electrónico, usted nos aclara que para efectos de realizar los respectivos pagos a los contratistas con los que CORPOCALDAS celebró los contratos para la ejecución de las obras, la Corporación remite las ordenes de pago al Municipio, para que éste como titular del encargo fiduciario en el cual se encuentran los recursos, ordene a la Fiduciaria realizar los respectivos pagos.

En cuanto a las retenciones de impuestos, nos precisa que CORPOCALDAS las practica a los contratistas y luego solicita al municipio que le ordene a la Fiduciaria girar los recursos a la Corporación antes de que ésta última deba efectuar el respectivo pago a la DIAN o al municipio respectivo.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las consideraciones 20 y 21 y las cláusulas 1, 2 y 3 del Contrato Interadministrativo celebrado entre el municipio de Manizales y CORPOCALDAS, señalan:

"(...) el presente contrato interadministrativo (...) se regirá por las siguientes cláusulas (...), previas las siguientes consideraciones: (...) 20. Que para la ejecución de los recursos provenientes del Fondo Nacional de Calamidades, subcuenta Colombia Humanitaria, en el marco del Fenómeno de la Niña, 2010-2011, EL MINISTERIO DE AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO TERRITORIAL Y EL MUNICIPIO DE MANIZALES, suscribieron el Convenio Interadministrativo No. 11-1103250290 (...) 21. Que los recursos provenientes del Fondo Nacional de Calamidades fueron colocados en la Fiduprevisor, que según información del Director de la Oficina de Manizales, dio apertura al (...) encargo fiduciario constituido a nombre del municipio de Manizales, (...) que para la ejecución de los recursos el MUNICIPIO suscribirá contratos interadministrativos con AGUAS DE MANIZALES E.S.P., con CORPOCALDAS y con EMAS S.A. E.S.P, dado que cuentan con la experiencia y la idoneidad para ejecutar este tipo de obras (...)

CLAUSULAS:

PRIMERA.- OBJETO: *EJECUTAR LOS RECURSOS ASIGNADOS POR EL MINISTERIO DE AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO TERRITORIAL AL MUNICIPIO DE MANIZALES, MEDIANTE EL CONVENIO INTERADMINISTRATIVO No. 11-1103250290 (...) A TRAVES DEL PROYECTO VIABILIZADO AL MUNICIPIO, PARA ASEGURAR LA REHABILITACIÓN DE LOS SISTEMAS DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO AFECTADOS POR EL FENÓMENO DE LA NIÑA (...)*

SEGUNDA-OBLIGACIONES DE CORPOCALDAS: *(...) 2. Ejecutar los (...) proyectos (...) 13. Presentar mensualmente y a la terminación del convenio, informes detallados de la ejecución de los recursos.*

TERCERA-OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: *(...) 1. Administrar los recursos y ordenar los gastos, con cargo a los recursos que el Ministerio le transfiera a la cartera colectiva de la Fiduciaria*

la Previsora S.A. (...) 3. Remitir a la Fiduciaria la Previsora S.A., la orden de pago del contratista respectivo, con la cuenta de cobro o factura". (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafo 119 y 311 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"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 (...)

(...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

(...)

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. (...)"

Por su parte, 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".

2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE: "*Representa el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente, a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto en los casos en los cuales no deban hacerlo por expresa disposición legal.*

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el abono en cuenta por la adquisición de bienes y servicios y pagos laborales que generen retención en la fuente". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que dado que en virtud del convenio celebrado con el municipio de Manizales, CORPOCALDAS no recibe recursos; no debe incorporar estos recursos en sus estados financieros, por cuanto su obligación implica ejecutar las obras a través de los

contratos que celebra, y remitir las ordenes de pago correspondientes para que el Municipio como administrador y titular del encargo fiduciario en el cual se encuentran los recursos, ordene a la Fiduciaria efectuar los diferentes pagos a los contratistas de la Corporación.

No obstante, CORPOCALDAS como responsable de ejecutar las obras bien sea directamente o a través de terceros, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos 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), y tratándose de pasivos e ingresos 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.

En lo referente al tratamiento de las retenciones practicadas, si de conformidad con la modalidad de contratación y la normatividad tributaria le corresponde a CORPOCALDAS ser el agente retenedor, debe reconocer la obligación y la respectiva cuenta por cobrar al Municipio para que este ordene a la Fiduciaria girar los recursos a la Corporación para efectuar el respectivo pago mediante un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-Otros deudores y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, según corresponda al tipo de retención practicada.

8390- Otras cuentas deudoras de control

CONCEPTO 20112-151506 del 31-03-11	
Este concepto deja sin vigencia el concepto 20109-147293 del 16-11-10	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8390 Otras cuentas deudoras de control
		1.2	9390 Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema		Reconocimiento por parte del Fondo de Garantías de Instituciones Financieras-FOGAFIN de los bienes, derechos y obligaciones originados en situaciones jurídicas no definidas durante los procesos de liquidación de negocios fiduciarios en los cuales actúa como vocero legal para la entrega

Doctor
DIEGO MAURICIO VASQUEZ ESCOBAR
Representante Legal
Fondo de Garantías e Instituciones Financieras -FOGAFIN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151506, en la cual consulta el tratamiento contable que FOGAFIN debe dar a la información sobre los patrimonios autónomos recibidos de FIDUESTADO en liquidación, los cuales a su vez fueron entregados en administración a la Fiduciaria FIDUPREVISORA S.A., mediante contrato de encargo fiduciario, en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto 2555 de 2010.

La consulta precisa que en la mencionada operación, FOGAFIN actúa solamente como intermediario, dado que los patrimonios autónomos recibidos, simultáneamente fueron entregados a FIDUPREVISORA S.A., sin que se efectuara ningún tipo de cambio en los bienes y valores que componen tales patrimonios, precisándose además que FOGAFIN no percibió contraprestación alguna por dicha intermediación.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 9.2.1.1.8 del Decreto 2555 de 2010, por el cual se recogen y se reexpiden las normas en materia del sector financiero, asegurador y del mercado de valores y se dictan otras disposiciones, establece que *"Prevía acreditación del agotamiento del procedimiento previsto en el presente Libro, cuando subsistan procesos o situaciones jurídicas no definidas, en razón de las cuales la liquidación del negocio fiduciario respectivo no se pueda realizar, este deberá ser entregado al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras –FOGAFIN."*

El Fondo de Garantías de Instituciones Financieras –FOGAFIN podrá contratar con sociedades fiduciarias en funcionamiento la administración de los negocios fiduciarios que reciba en desarrollo de lo previsto en el presente artículo.

Parágrafo 1. La entrega de los negocios fiduciarios no requerirá de aceptación por parte de quienes actuaron como fideicomitentes, beneficiarios o terceros interesados.

Parágrafo 2. La entidad receptora de los negocios fiduciarios no liquidados será la única vocera legal y judicial y en ningún caso estará obligada a comprometer sus propios recursos en el cumplimiento de las gestiones a que haya lugar" (Subrayados fuera de texto).

El artículo 2.5.2.1.1 del citado Decreto, respecto a los derechos y deberes del fiduciario, señala que *"Los patrimonios autónomos conformados en desarrollo del contrato de fiducia mercantil, aún cuando no son personas jurídicas, se constituyen en receptores de los derechos y obligaciones legales y convencionalmente derivados de los actos y contratos celebrados y ejecutados por el fiduciario en cumplimiento del contrato de fiducia. El fiduciario, como vocero y administrador del patrimonio autónomo, celebrará y ejecutará diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia. Para este efecto, el fiduciario deberá expresar que actúa en calidad de vocero y administrador del respectivo patrimonio autónomo."*

En desarrollo de la obligación legal indelegable establecida en el numeral 4 del artículo 1234 del Código de Comercio, el Fiduciario llevará además la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario o del

constituyente, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de fiducia". (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el párrafo 307 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral 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"* y el párrafo 311 del mismo instrumento de regulación contable indica 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"*.

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

Por su parte el Catálogo General de Cuentas (CGC), del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 8390- OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, señalando que *"Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente"* 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"*, en las cuales se registran los activos y gastos que requieren ser controlados por la entidad contable pública.

Para el registro de los pasivos e ingresos que requieren ser controlados en cuentas de orden, el CGC describe la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL indicando que *"Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente"* y la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), la cual *"Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control"*.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que los bienes, derechos y obligaciones originados en situaciones jurídicas no definidas durante los procesos de liquidación de negocios fiduciarios, que deban ser trasladados a otra entidad fiduciaria, en los cuales FOGAFIN actúe como vocero legal para su entrega, se deben contabilizar en cuentas de orden de control.

En ese sentido, para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación y atendiendo a la naturaleza de la operación de intermediación realizada por FOGAFIN, en el manejo de los patrimonios autónomos en mención, el registro contable de los activos y gastos relacionados corresponde con 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 de los patrimonios trasladados; el registro de los pasivos e ingresos que requieren ser controlados en cuentas de orden, se registran con un crédito en la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un débito en la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Además la entidad debe revelar en notas a los estados contables la información que corresponda con los patrimonios autónomos en los que actúa como vocera legal.

Así las cosas, queda sin vigencia el concepto 20109-147293 del 16-11-10, respecto del tratamiento contable que FOGAFAIN debe dar a los patrimonios autónomos recibidos de los negocios fiduciarios en liquidación y que son trasladados a otras entidades fiduciarias, en virtud de la vocería legal que le corresponde, según lo dispuesto en el Decreto 2555 de 2010.

CONCEPTO 201112-159745 del 29-12-11

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8390 Otras cuentas deudoras de control
		1.2	1517 Materiales para la producción de bienes
		1.3	3255 Patrimonio Institucional Incorporado
		1.4	7 Costo de producción
		1.5	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte de CDMB del decomiso preventivo de los especímenes de flora maderable y posterior disposición para uso de la entidad.

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3255 Patrimonio Institucional Incorporado
		1.2	3208 Capital fiscal
		1.3	1517 Materiales para la producción de bienes
	Subtema		Reconocimiento por parte de CDMB de la entrega a título gratuito a otras entidades públicas de los especímenes de flora maderable, para que estas los empleen en su propio beneficio a través de la fabricación de bienes o elementos para su uso

Doctora
 CLAUDIA P. CARVAJAL MANTILLA
 Coordinadora Grupo Contable Almacén e Inventarios
 Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga-CDMB
 Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159745 en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable del decomiso de especies de flora maderable, dado que la entidad ha establecido un procedimiento de decomiso de productos de la biodiversidad de

conformidad con lo reglamentado por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en la Resolución No. 2064 de 2010, y requiere tener claridad sobre el reconocimiento contable de las siguientes actividades:

- Se realiza el decomiso preventivo, lo cual implica que el producto queda en custodia del almacén, mientras se surte el proceso jurídico donde se define si se devuelve el producto o se determina decomiso definitivo.
- Cuando se define disposición del producto o subproducto de la biodiversidad, procede la sanción y se determina el decomiso definitivo, la entidad procede a incorporarlo como bien de la entidad.
- Cuando el producto o subproducto decomisado definitivamente, es de la entidad, de acuerdo con las facultades legales y con el Manual para la disposición final de la flora, la flora silvestre maderable puede ser entregada a entidades públicas a través de convenios interadministrativos o disponer de la misma para uso de la entidad.

Es de anotar que mediante correo electrónico nos informa que cuando se declara el decomiso definitivo, la Corporación a través de convenios celebrados con entidades públicas les entrega a título gratuito la flora maderable, para que éstas elaboren bienes para su propio beneficio, los cuales no deben reintegrarse a la Corporación, dado que quedan en cabeza de las entidades públicas beneficiarias con la entrega de la flora.

En lo referente al uso interno que da la Corporación a la flora maderable decomisada de forma definitiva, se determinó emplearla en el elaboración de formaletas, señalizaciones y como base para avisos dentro de la remodelación del Jardín Botánico.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El anexo 26 de la Resolución 2064 de 2010, define el decomiso preventivo y definitivo, así:

"3. Decomiso preventivo: Medida impuesta por la autoridad ambiental, la cual consiste en la aprehensión material y temporal de los especímenes de fauna y flora, recursos hidrobiológicos y demás especies silvestres exóticas y el de los productos, elementos, medios, vehículos, materias primas o implementos utilizados para cometer la infracción ambiental (artículo 38 Ley 1333 de 2009)

4. Decomiso definitivo: Es la sanción administrativa impuesta por la autoridad ambiental mediante acto administrativo motivado, que consiste en la aprehensión material y definitiva sobre aquellos especímenes de fauna, terrestre y acuática, flora terrestre y acuática, y demás especies silvestres exóticas, y de los productos, elementos, medios e implementos utilizados para infringir las normas ambientales, en los términos que señalan la Ley 1333 de 2009 el parágrafo del artículo 38, el numeral 5 del artículo 40 y en el art 47; y en el Decreto Ley 2811 de 1974 y sus decretos reglamentarios". (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el artículo 30 de la citada resolución, respecto a la entrega de los especímenes a las entidades públicas, establece "*Tratándose de especies maderables, los productos y subproductos pueden ser entregados a entidades públicas para facilitar el cumplimiento de sus funciones estatales, a través de convenios interinstitucionales que permitan verificar la utilización correcta de*

los mismos, atendiendo lo dispuesto en el "Manual para la disposición final de la Flora Silvestre Maderable Decomisada a ser entregada a Entidades Públicas", insertado en el Anexo 25 de la presente Resolución".

El artículo 53 de la Ley 1333 de 2009, respecto a la entrega a otras entidades de la flora decomisada, señala: *"En el acto administrativo de disposición final de flora silvestre y demás elementos restituidos se establecerán clara y expresamente las obligaciones y responsabilidades de quien los recepciona y de la autoridad ambiental que hace entrega de ellos. El incumplimiento de dichas obligaciones dará lugar a la revocatoria del acto. El acta de recibo correspondiente será suscrita por ambas partes. Se podrá acordar quién será titular de los resultados de las investigaciones o productos obtenidos a partir de dichos elementos. En ningún caso los elementos restituidos podrán ser comercializados o donados. Los costos incurridos serán a cargo del infractor y podrán ser transferidos a la persona natural o jurídica encargada de la manutención de los individuos. El Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial reglamentará lo dispuesto en el presente artículo".* (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119, 125, 127, 130, 141, 158 y 311 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

"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

125. En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

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:

(...)

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.

(...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

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.*

(...)

9.1.1.4 Inventarios

158. *Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

(...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

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 (...)*" (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:

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".

1517- MATERIALES PARA LA PRODUCCIÓN DE BIENES: "*Representa el valor de los elementos distintos de materias primas que han sido adquiridos por la entidad contable pública para ser consumidos en la producción de bienes*".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el decomiso preventivo de los especímenes de flora maderable efectuado por la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga, se reconoce mediante un débito en la subcuenta 839008-Decomisos por infracciones al medio ambiente, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891590-Otras Cuentas Deudoras de Control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), hasta tanto se resuelva la situación jurídica de éstos.

Si como resultado del respectivo proceso jurídico estos especímenes se decomisan de forma definitiva y se declaran a favor de la Corporación, los cuales se destinan para la elaboración de bienes, esta última los debe incorporar mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1517-MATERIALES PARA LA PRODUCCIÓN DE BIENES y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Simultáneamente, debe disminuir los registros en las cuentas de orden inicialmente afectadas.

En la medida en que se vaya elaborando el bien, la Corporación debe realizar el respectivo proceso de acumulación de costos y descargo de los materiales de los inventarios, y una vez terminado, reconocerlo en la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para el caso de los especímenes de flora maderable que la Corporación entrega a título gratuito a otras entidades públicas para que estas los empleen en su propio beneficio a través de la fabricación de bienes o elementos para su uso, la Corporación debe proceder a retirarlos de su contabilidad mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, siempre que el registro se realice en el mismo período contable en que se incorporó el elemento; o un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, si el registro se efectuó en un período anterior, en ambos casos la contrapartida corresponde a un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1517-MATERIALES PARA LA PRODUCCIÓN DE BIENES. Lo anterior teniendo en cuenta que los bienes fabricados por las entidades públicas que recibieron la flora, son propiedad de las mismas.

Es de anotar que, en caso de que estos especímenes no se puedan medir monetariamente de forma confiable, deben ser revelados de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos en las notas a los estados contables.

9- CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

91- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

9121- Obligaciones potenciales

CONCEPTO 201111-159199 del 19-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9121 Obligaciones potenciales
		1.2	1905 Bienes y servicios pagados por anticipado
		1.3	5802 Comisiones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de ISVIMED del contrato de aval bancario para el cobro anticipado de los subsidios nacionales celebrado con el Banco de Colombia

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 201111-159199 en la cual nos informa que el ISVIMED celebró un contrato de aval bancario para el cobro anticipado de los subsidios nacionales que se hacen necesarios para la ejecución de los diferentes proyectos habitacionales. Por lo anterior, consulta si debe incluir en el balance los valores por los cuales se adquiere el aval bancario o únicamente las comisiones cobradas por el Banco.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La solicitud de garantía suscrita entre ISVIMED Y BANCOLOMBIA, ordenante y garante respectivamente, indica: "(...) *sirvan otorgarnos Garantía Bancaria a favor de Fondo Nacional de Vivienda-FONVIVIENDA,(...) para garantizar el cumplimiento de las obligaciones económicas a cargo del Instituto Social de Vivienda –ISVIMED, derivadas del cobro de subsidios nacionales de vivienda.*

(...) está garantía la otorgará BANCOLOMBIA S.A., en virtud de la presente solicitud (...). Por lo tanto, nos obligamos a reembolsarle al Banco (...) cualquier pago que éste tuviera que efectuar a cualquier persona o entidad, por razón de esta garantía, autorizándolo desde ahora para debitar nuestra cuenta corriente con el valor correspondiente, si hubiere lugar a ello, constituyéndonos en todo caso deudores de BANCOLOMBIA, por la cantidad que éste tuviera que pagar por dicho concepto". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el contrato de aval bancario, señala que: "*Conste por el presente documento que nosotros, BANCOLOMBIA, establecimiento bancario (...), nos obligamos a amparar de manera incondicional e irrevocable al FONDO NACIONAL DE VIVIENDA-FONVIVIENDA entidad otorgante del subsidio familiar de vivienda, contra los riesgos de incumplimiento por parte de ISVIMED, (...) si al vencimiento de los plazos establecidos para efectos de la legalización de los subsidios familiares de vivienda, no se hubiese dado cumplimiento a los requisitos indicados en el artículo 49 del Decreto 2190 de 2009 (...)*" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el contrato de solicitud de apertura de garantías bancarias celebrado entre ISVIMED y BANCOLOMBIA, en lo referente a la comisión cobrada por el banco, expresa que: "*El cobro de la comisión pactada se realizará desde la fecha de emisión, por el plazo de la garantía (...). Este cobro se realizará anticipado en el momento de la apertura de la garantía y se debitará de la cuenta corriente".* (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 119, 127 y 128 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública 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. Normas Técnicas de Contabilidad Pública

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; (...)"
(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:

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".

9121-OBLIGACIONES POTENCIALES: "*Representa el valor estimado por concepto de subvaluación y/o expectativas de nuevas obligaciones* (...)

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990509-Obligaciones Potenciales". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el valor del aval bancario otorgado por BANCOLOMBIA a favor del Fondo Nacional de Vivienda –FONVIVIENDA para garantizar el cumplimiento de las obligaciones económicas a cargo del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-ISVIMED, derivadas del cobro de los subsidios nacionales de vivienda, se reconoce por este último como una obligación potencial en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 990509-Obligaciones Potenciales, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 912190-Otras obligaciones potenciales, de la cuenta 9121-OBLIGACIONES POTENCIALES.

Ahora bien, en caso de que FONVIENDA haga uso de la garantía por incumplimiento de las obligaciones a cargo del ISVIMED en relación con los subsidios recibidos, este último deberá reconocer la respectiva obligación en las correspondientes cuentas de balance y reversar las registros en las cuentas de orden citadas anteriormente.

En lo relacionado con las comisiones que cobra el Banco de manera anticipada en virtud del contrato de aval bancario, ISVIMED debe reconocer estos valores mediante un débito en la subcuenta 190503-Comisiones, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Estos valores se deben amortizar durante el período en que se reciba el servicio del banco, mediante un débito en la subcuenta 580238-Comisiones y otros gastos bancarios, de la cuenta 5802-COMISIONES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 190503-Comisiones, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Es de anotar que, en caso de que las subcuentas "otros" superen el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte, la entidad debe revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.

93- ACREEDORAS DE CONTROL

9325-Bienes aprehendidos o incautados

CONCEPTO 20116-154642 del 23-05-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9325 Bienes aprehendidos o incautados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa de los dineros incautados y entregados por la Fiscalía General de la Nación y la aplicación del Decreto 1525 de 2008

Doctores
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Contador
 SHIRLEY BOCANEGRA LOPEZ
 Profesional
 Ministerio de Defensa
 Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116–154642, en la cual consulta si a las inversiones realizadas con dineros incautados entregados por la Fiscalía General de la Nación al Ministerio de Defensa y que se encuentran registrados en cuentas de orden, debe aplicarse lo

indicado en el Decreto 1525 de 2008 y reconocerlas como Inversiones o deben continuar en cuenta de orden.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas de que trata el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los activos señala: "**141. *Noción.* Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general."** (subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de la cuenta **9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS**, señala: "*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.*" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Los bienes incautados entregados por la Fiscalía General de la Nación al Ministerio de Defensa, deben mantenerse registrados en las subcuentas que correspondan en cuentas de orden, hasta tanto se determine su situación jurídica.

En consecuencia, las inversiones que realiza el Ministerio de Defensa con los recursos incautados no pueden registrarse en las cuentas de inversiones, toda vez que por las circunstancias que caracterizan este evento no permiten que fluya un potencial de servicios o derechos económicos hacia la entidad, derivados de tales recursos.

De otra parte, en relación con la aplicación del Decreto 1525 de 9 de mayo de 2008 para los recursos incautados, que administra la entidad, por competencia estamos dando traslado de su inquietud a la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

9346- Bienes recibidos de terceros

CONCEPTO 20114-153264 del 23-05-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9346 Bienes recibidos de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Policía Nacional del mausoleo de propiedad de la iglesia y por el cual esta institución no paga ni ha pagado por el derecho de usufructo

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Policía Nacional como entidad de gobierno general de los mausoleos recibidos de los municipios sin ninguna contraprestación

Teniente Coronel
NELSÓN GUAIDIA AMÉZQUITA
Policia Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20114-153264, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"Dando alcance a la solicitud efectuada, respecto al registro contable de un Mausoleo que el Departamento de Policía Caldas se encuentra usufructuando, de acuerdo con el título No. 1285 del 26 de marzo de 1999, me permito manifestarle que éste es de propiedad de la Iglesia en ese municipio y la Institución no ha efectuado ni efectúa pago alguno por el derecho que tiene a dicho usufructo."*

De otra parte, me permito solicitarle nos sea informado cual es el tratamiento contable para este tipo de bienes que en las mismas condiciones fueron entregados a la Policía Nacional en diferentes departamentos del país, pero que, en este caso, son de propiedad de los municipios."

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

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)

Igualmente, el numeral 9.1.5 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, contenidas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que "*Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados.*" (...). (Subrayado fuera de texto)

(...) el 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 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 propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.* (Subrayado fuera de texto)

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208- CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO". (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, 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". Así mismo, la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO indica que: "Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporados 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 de gobierno general (...)"* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el bien inmueble que ha recibido la Policía Nacional por parte de la Iglesia, para que ésta usufructúe el Mausoleo, y cuyo único soporte es el título No. 1285; se debe reconocer mediante un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Ahora bien, con respecto al segundo punto, se concluye que 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, los bienes que reciba una entidad de gobierno general de otra entidad del gobierno general para su uso permanente y sin contraprestación deben ser incorporados en su contabilidad como propiedades, planta y equipo.

Por lo anterior, los bienes recibidos por la POLICIA NACIONAL de los Municipios para usufructuarlos sin ningún tipo de contraprestación, se deben reconocer en la contabilidad 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 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

CONCEPTO 201112-159625 del 22-12-11

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	9346	Bienes recibidos de terceros
		1.2	3255	Patrimonio institucional incorporado
		1.3	5815	Ajuste de ejercicios anteriores

	Subtema	Reconocimiento por parte de las Empresas Públicas de Caicedonia de los bienes del acueducto de Barragán Bajo cuyo convenio terminó en el 2006 y aún no se han retirado de la contabilidad de la empresa

Doctora
 ÁNGELA MARÍA CIFUENTES RENGIFO
 Gerente
 Empresas Públicas de Caicedonia
 Caicedonia - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159625, en la cual consulta el procedimiento contable para retirar los bienes del acueducto de la comunidad de Barragán Bajo, que fueron entregados mediante convenio al Municipio de Caicedonia para que los administrara por intermedio de Empresas Públicas de Caicedonia y los cuales fueron incorporados y depreciados en la contabilidad de la empresa. El 30 de diciembre de 2006 se dio por terminado el convenio y a la fecha los bienes continúan registrados como propiedades, planta y equipo, en la contabilidad de la empresa.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe 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."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores. 2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los ajustes por mayores valores causado. 2-- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable."

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, como *"Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. (...)"*

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar:

CONCLUSIÓN

Con el fin de presentar la información contable conforme a la realidad económica de la entidad contable pública, los bienes recibidos en administración debieron reconocerse en cuentas de orden,

pero como en su defecto fueron incorporados en las Propiedades, planta y equipo, la Empresa debe proceder a retirarlos de sus activos afectando las subcuentas de la cuenta que identifique la naturaleza de los bienes entregados, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, por el valor de los bienes inicialmente reconocidos.

De otra parte, el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad no debió afectarse por la depreciación de los bienes referidos, por lo que es necesario reversar el saldo de la depreciación acumulada, disminuyendo el gasto reconocido en el año 2011 y registrando la diferencia en la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

9390- Otras cuentas acreedoras de control

CONCEPTO 20111-150298 del 08-02-11			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9390 Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema	1.1.1	Control por parte del municipio de Palmira de los contratos pendientes de ejecución

Doctora
 DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA
 Contadora
 Municipio de Palmira

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20111-150298, en el cual consulta si un contrato al momento de la firma se debe causar en cuentas de orden o de balance.

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)

También, el párrafo 224 de la citada norma contable, en lo relativo a las cuentas por pagar, indica que *"Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...). Las cuentas por pagar se registran*

en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, (...)". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, 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".

En la estructura de esta cuenta se encuentra creada la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye a partir del principio de Devengo o Causación que la obligatoriedad de registrar contablemente todo hecho financiero, económico, social y ambiental es cuando surja la obligación, bien sea porque el bien o servicio se haya recibido o porque se hubieren formalizado los documentos que generan la obligación. En ese orden de ideas, la firma o perfeccionamiento de un contrato, así como los compromisos presupuestales legalizados al 31 de diciembre no constituyen contablemente una obligación.

En consecuencia, los contratos pendientes de ejecución pueden controlarse en cuentas de orden acreedoras mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db), y un crédito a la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS.

99- ACREEDORAS POR CONTRA (CR)

9915- Acreedoras de control por contra

CONCEPTO 20114-153400 del 19-04-11	
Con el expediente inicial 201012-150101 del 22-03-11 se cito a reunión a las partes interesadas	
Se verifica la coherencia con concepto del Consejo de Estado mediante concepto 20116-154725 del 07-07-11	
El concepto 20119-157572 del 30-09-11 modifico el numeral 2.2 y dejo sin vigencia el numeral 3 de este concepto	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9915 Acreedoras de control por el contra (DB)
		1.2	1510 Mercancías en existencia
		1.3	1406 Venta de bienes
		1.4	2905 Recaudos a favor de terceros
	Subtema		Tratamiento contable (de carácter transitorio) que deben dar las entidades participantes en la transacción de reconocimiento y giro de regalías de acuerdo con el momento en el que se desarrolla la operación

Doctora
CLAUDIA LAFAURIE TABOADA
Subdirectora Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Dando alcance a su comunicación radicada con el expediente 201012-150101, en la cual solicita revisar el concepto No. 45089 de 22-05-05 emitido por este despacho, en lo relacionado con el reconocimiento contable de las regalías que administra la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH y que debe girar a los entes territoriales partícipes, teniendo en cuenta que:

1. La ANH recauda en especie las regalías, en barriles y pies cúbicos de hidrocarburos líquidos y gaseosos respectivamente.
2. La ANH debe girar en dinero, las participaciones en las regalías a los entes beneficiarios, en los términos establecidos en la Ley.
3. La ANH, para el giro de las regalías directas, utiliza su liquidez o la obtiene producto de la realización de sus activos.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos a los conceptos Nos. 00064 y 00098 emitidos por el Consejo de Estado, los cuales en relación con la titularidad de las regalías y compensaciones y del derecho de participación de las entidades territoriales y sus rendimientos financieros, expresan:

"La consulta concluyó que las regalías no son de propiedad de las entidades territoriales porque el derecho que éstas tienen sobre aquellas es de participación, en la forma que lo determine la ley, por lo cual el derecho se configura una obligación a favor de las entidades territoriales y las causales de suspensión de los giros se constituyen en condiciones suspensivas que enervan su exigibilidad".

Más adelante, respecto a la propiedad del subsuelo, los recursos naturales no renovables y las contraprestaciones económicas, establecen:

" Esa noción de Estado es de especial interés para el presente estudio puesto que por disposición constitucional y salvo derechos adquiridos es el único propietario del subsuelo, de los recursos naturales no renovables y las contraprestaciones económicas que de la explotación y el transporte de éstos o de sus productos debe generar"

Ahora bien, como síntesis de los conceptos, el consejo de Estado consideró:

"(...)

2. El Estado es el primer propietario de los dineros provenientes de las regalías, pues el es el dueño de los recursos naturales.

3. Las entidades territoriales tienen un derecho de crédito a su favor y en contra del Estado por concepto de sus participaciones sobre las regalías, cuya fuente es la misma ley, que nace cuando se cumplan los requisitos por ella contemplados. El pago que hace el Estado de tal obligación tiene como efectos jurídicos inmediatos los de cancelar el crédito y transferir la propiedad sobre el dinero que se entrega”.

De forma complementaria, establece que: *"Las regalías y compensaciones que corresponde recaudar a la Agencia Nacional de Hidrocarburos son del Estado, en primer término. En virtud de las disposiciones que rigen al FONPET, estos recursos pasan a ser propiedad de las entidades territoriales cuando sean registrados en la cuenta que para cada una de ellas debe abrir el FONPET.*

(...) En ningún caso son de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, porque ella es mera administradora de las regalías y compensaciones”. (Subrayado fuera de texto).

Respecto al reconocimiento de las reservas probadas de hidrocarburos, el artículo 2º del Decreto 727 de 2007, dispone: *"Registro de las reservas en el balance de la Nación. El valor de las reservas probadas de hidrocarburos de propiedad de la Nación deberá revelarse en el Balance General de la Nación, a través del Ministerio de Minas y Energía, tomando como método de valoración el definido en el artículo 3º del presente decreto”.* (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al Patrimonio y Recursos de la ANH, el artículo 11 del Decreto Ley 1760 de 2003, establece en el numeral 11.3 que: *"El patrimonio de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, estará conformado por:*

(...)

11.3 Los derechos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, sobre la producción futura de hidrocarburos que le correspondan en los nuevos contratos de exploración y explotación que ella celebre”.

En relación con el reconocimiento contable de los recursos naturales no renovables, el numeral 1º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que: *"Los descubrimientos de recursos naturales no renovables durante el período contable deben reconocerse con base en las metodologías de reconocido valor técnico, expedidas por la autoridad competente, y revelarse en la información de la entidad contable pública encargada del diseño de la política minera y energética. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1820-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. El saldo de la subcuenta 312525-Bienes, debe reclasificarse a la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, al inicio del período contable siguiente”.*

El numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública en relación con las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, en los párrafos 307 y 311 dispone que:

307. "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”.

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”.

De otra parte, el numeral 9.1.2.7 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica de los Otros pasivos, dispone en su párrafo 236 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”.*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas y la información obtenida en las reuniones celebradas, se concluye que el tratamiento contable que deben dar las entidades públicas partícipes en la transacción de reconocimiento y giro de las regalías, de acuerdo con el momento en el que se desarrolla la operación, corresponde a los registros que a continuación se presentan.

No obstante, es necesario precisar que el mencionado tratamiento, es de carácter transitorio, hasta tanto se adelanten nuevas consultas por parte de la ANH ante el Consejo de Estado sobre quién debe representar al Estado Colombiano para efectos de reconocer el derecho sobre las regalías y compensaciones monetarias, de que trata la Constitución Política de Colombia.

3. Reconocimiento de los descubrimientos de recursos naturales – Reservas probadas

1.1 En el Ministerio de Minas y Energía

De acuerdo con lo establecido en el numeral 1º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos, el Ministerio de Minas y Energía reconoce las reservas probadas mediante un débito en la subcuenta 182003-Yacimientos, de la cuenta 1820-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

1.2 En la Agencia Nacional de Hidrocarburos

Teniendo en cuenta que en el desarrollo de la función legal de administración de las regalías asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, surge la necesidad de controlar las regalías que deberán girarse a las entidades territoriales y al Fondo Nacional de Regalías una vez sean extraídas, ésta entidad deberá reconocer en cuentas de orden los valores que le corresponde administrar. Para el efecto debita 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 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

4. Extracción del recurso natural y reconocimiento de la obligación del giro de las participaciones:

2.1 En el Ministerio de Minas y Energía

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Minas y Energía reconoció los descubrimientos de recursos naturales no renovables aplicando el numeral 1º del procedimiento precitado, una vez se realice la extracción del recurso natural del subsuelo deberá reconocer el agotamiento de los recursos por la extracción, mediante un débito en la subcuenta 312803-Agotamiento de recursos naturales no renovables, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), y como contrapartida un crédito a la subcuenta 182503-Yacimientos, de la cuenta 1825-AGOTAMIENTO ACUMULADO DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN (CR).

2.2 En la Agencia Nacional de Hidrocarburos

Una vez el Ministerio de Minas y Energía certifique el número de unidades de los recursos naturales extraídos de acuerdo con la producción de los pozos, y teniendo en cuenta el concepto del Consejo de Estado en lo relacionado con la propiedad de las regalías y la función de administrador que ejerce la ANH, y los derechos que le corresponden de acuerdo con el Decreto Ley 1760 de 2003, la ANH deberá reconocer la cantidad de recursos naturales que le corresponde administrar, los derechos sobre estos recursos y la obligación de realizar el giro de las participaciones a los entes beneficiarios, tomando como base la resolución que emite el Ministerio de Minas y Energía, mediante un débito en la subcuenta 151026- Petróleo crudo, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y en la subcuenta 411010-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En forma simultánea, la ANH, deberá cancelar las cuentas de orden previamente reconocidas mediante un débito a la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTROS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA(DB).

2.3 En la Entidad Territorial beneficiaria

Por su parte el ente territorial beneficiario, con base en la resolución emitida por el Ministerio de Minas y Energía, deberá reconocer el derecho de la participación mediante un débito en la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411010- Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

5. Reconocimiento de la comercialización del recurso natural y margen de comercialización.

De acuerdo con los convenios celebrados por la ANH, una vez extraído el recurso natural debe proceder a su comercialización y reconocimiento, para lo cual realiza un débito en la subcuenta 140602-Productos de minas y minerales, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, un crédito a la subcuenta 151026- Petróleo crudo, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y reconocer con un crédito en la subcuenta 480807-Margen en la comercialización de bienes y servicios, de la

cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, la partida que le corresponde a la ANH por concepto de margen de comercialización.

4. Giro de las participaciones

4.1 En la Agencia Nacional de Hidrocarburos

De acuerdo con el plazo establecido por la normas vigentes, la ANH procede a realizar el giro a las entidades beneficiarias, para lo cual cancela la obligación constituida mediante un débito en la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

4.2 En la entidad territorial beneficiaria

La entidad territorial deberá cancelar el derecho reconocido previamente mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

5. Operaciones recíprocas

Teniendo en cuenta que los entes beneficiarios de las regalías, con la expedición de la resolución por parte del Ministerio de Minas y Energía causan los derechos que les corresponde, se genera una operación recíproca entre el ente territorial y la ANH, la cual debe ser reportada en el formato correspondiente, en la siguiente relación:

Descripción: Deudores por ingresos no tributarios y rendimientos –Regalías y compensaciones			
Cuenta Fuente	Nombre Cuenta	Cuenta Destino	Nombre Cuenta
1.4.01.08	REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS	2.9.05.01	REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS

CONCEPTO 20116-154725 del 07-07-11 Da alcance al concepto 20114-153400 del 19-04-11	

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9915 Acreedoras de control por el contra (DB)
		1.2	1510 Mercancías en existencia
		1.3	1406 Venta de bienes
		1.4	2905 Recaudos a favor de terceros
	Subtema		Coherencia con el concepto del Consejo de Estado respecto del tratamiento contable que deben dar las entidades participantes en la transacción de reconocimiento y giro de regalías de acuerdo con el momento en el que se desarrolla la operación

Doctora
CLAUDIA ISABEL MEDINA SIERVO
Contralora Delegada para el Sector Minas y Energía
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

Respetada doctora Claudia Isabel:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154725, en la cual solicita la revisión del concepto 20114-153400 del 19 de abril de 2011, relacionado con el tratamiento contable de las regalías que administra la Agencia Nacional de Hidrocarburos – ANH, en razón a los siguientes argumentos:

1) Involucra cargos a la cuenta 4110 INGRESOS NO TRIBUTARIOS contradiciendo tanto el concepto del Consejo de Estado Nro. 1656-2005 de julio de 2005 en el cual se establece que: *"Las regalías directas provenientes de la explotación de hidrocarburos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 360 de la Carta, constituyen un derecho de participación económica de las entidades territoriales y por consiguiente no se incorporan en el presupuesto de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, organismo que, en su calidad de recaudador, las girará directamente, sin perjuicio del registro contable que de las mismas deberá efectuar para efectos de control"*, como los conceptos CGN 45089 de 2005 y CGN 141588 de 2010, expedidos por la misma Contaduría General de la Nación – C.G.N.

Debe partirse de la interpretación al ordenamiento constitucional según el numeral 2.1. desarrollado en el Concepto Nro. 1656-2005 de julio de 2005 del Consejo de Estado, donde se preceptúa:

"2.1. Marco Constitucional"

Los fines propuestos por el constituyente en materia de regalías se concretaron en las siguientes disposiciones.

Artículo 332:

"El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las Leyes preexistentes."

Artículo 360:

"La Ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables así como los derechos de las entidades territoriales sobre los mismos.

La explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte.

Los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelanten explotaciones de recursos naturales no renovables, así como los puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, tendrán derecho a participar en las regalías y compensaciones".

A la luz de las anteriores disposiciones, las regalías constituyen un derecho o contraprestación que obtiene el Estado por la explotación que se autoriza a terceros de los recursos naturales no renovables de su propiedad.

Las entidades territoriales en cuyas áreas se exploten recursos naturales no renovables y los puertos marítimos y fluviales por donde estos se transporten gozan del derecho constitucional a participar directamente en la distribución de las regalías y compensaciones que se obtengan de su explotación u operación⁷.

En este orden de ideas resulta claro que uno es el derecho del Estado y otro el de los entes territoriales. El Estado, en su calidad de propietario del recurso natural no renovable, es el titular de la contraprestación por su explotación y las entidades territoriales son titulares de los derechos de participación de contenido económico, en el porcentaje que determine el legislador”.

La expresión contable para las entidades territoriales beneficiarias de este marco jurídico, está contenida en la Descripción y dinámica de la cuenta 4110 INGRESOS NO TRIBUTARIOS, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública – R.C.P., la cual fue prohiada en el numeral 2.3. del concepto 20114-153400 del 19 de abril de 2011, cuando se dispone:

“DESCRIPCION. Representa el valor de los ingresos obtenidos de... Comprende, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.” (Subrayado fuera de texto)

Alternamente, para la ANH se sustenta en el reconocimiento de una obligación a favor de las entidades territoriales, sobre la base del registro en la cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, contenida en la misma norma, la cual fue contemplada en el Numeral 2.2 del concepto 20114-153400 del 19 de abril de 2011, y con respecto a ella se estipula:

“DESCRIPCION. Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas,..., que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.” (Subrayado fuera de texto)

Examinado el tratamiento contable señalado en el concepto 20114-153400 del 19 de abril de 2011 expedido por la C.G.N. para el reconocimiento de la participación en las regalías por parte de los entes territoriales a quienes les pertenecen según el ordenamiento constitucional, y entendiendo que desde la perspectiva de la técnica contable los cargos en una cuenta de resultados de naturaleza crédito - como lo son los ingresos - equivalen a débitos en la misma, no se observa que se haya señalado por parte alguna registros distintos a los de acreditar esta cuenta con el propósito de contabilizar el ingreso que por tal concepto le corresponde a las entidades territoriales, con lo cual, antes que contradecir el concepto del Consejo de Estado, se está dando paso al reconocimiento pleno del derecho a que alude el pronunciamiento de este tribunal, cuando hace la interpretación correlativa de los preceptos constitucionales contenidos en los artículos 332 y 360 de la Carta política, al paso que reseña las características de estos recursos y la participación que le corresponde a los entes territoriales.

⁷ Corte Constitucional Sentencia C-128/98. “(...) las regalías tienen dos destinaciones: la Nación y las entidades territoriales: **las de las entidades territoriales, a su vez, provienen de dos vías: directamente y a través del Fondo Nacional de Regalías (art. 361)**; por ello, la autonomía que la Constitución le reconoce a las entidades territoriales se reduce, en el campo de las regalías, a participar en las **rentas nacionales** en los términos que fije la ley.”

Por otra parte, antes que separarse se conserva el mismo lineamiento doctrinario señalado en los conceptos expedidos por la C.G.N. y por usted aludidos, en cuanto se ratifica que la ANH debe reconocer a título de un pasivo, en la cuenta 2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, el importe de las regalías que le pertenecen a los entes territoriales antes que a título de ingreso de la Agencia.

2) Registro de las regalías recaudadas en especie en la Agencia Nacional de Hidrocarburos en la cuenta de inventarios, apartándose del procedimiento establecido por la Vicepresidencia Financiera de ECOPETROL, la cual establece que *"Las regalías recaudadas en especie por ECOPETROL, en virtud de la cláusula anterior, serán recibidas por ECOPETROL, a nombre de la ANH, en los puntos de entrega de cada uno de los contratos...."* y por lo tanto ECOPETROL incorpora dentro de sus registros contables el crudo y gas recibidos como una compra afectando los inventarios, razón por la cual no es procedente que la ANH registre en inventarios el mismo crudo.

Al respecto, es preciso remitirse al Decreto 1760 de 2003 mediante el cual se crea y asigna las funciones a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el cual prescribe:

"ARTÍCULO 5o. FUNCIONES. Son funciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, las siguientes:

...

5.8 Administrar la participación del Estado, en especie o en dinero, en los volúmenes de hidrocarburos que le correspondan en los nuevos contratos de exploración y explotación, en desarrollo de lo cual podrá disponer de dicha participación mediante la celebración de contratos u operaciones de cualquier naturaleza.

...

5.10 Recaudar las regalías y compensaciones monetarias que correspondan al Estado por la explotación de hidrocarburos, y girar a las entidades con derecho a ellas tales recursos." (Subrayados fuera de texto)

Alternamente es preciso recurrir al párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública - P.G.C.P. contenido en el R.C.P. que en desarrollo de la Norma Técnica sobre inventarios define:

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

Los roles de recaudo y administración de la participación del Estado correspondiente a las regalías y compensaciones monetarias derivada de la explotación de hidrocarburos, impone operativamente a la ANH una actividad de administración de inventarios de crudo cuando tales derechos se perciben en especie, circunstancia que obliga imprescindiblemente a vender tales existencias, so pena de no disponer de los recursos financieros para cumplir con los giros a los beneficiarios, tal como lo dispone el Decreto 1760 de 2003. Esta actividad ocurre recurrentemente, dado que los giros a los entes territoriales deben efectuarse rigurosamente con la periodicidad que ordena la reglamentación respectiva.

Esta posesión transitoria, acompañada de actos mercantiles, como lo es la venta del crudo, reúne todas las características definidas en la norma técnica sobre inventarios desarrollada en el P.G.C.P. del R.C.P.

Ahora bien, si la comercialización del crudo se efectúa con ECOPETROL, es lógico que esta Empresa registre la adquisición a título de inventarios, caso en el cual se deriva a su vez el descargo de los inventarios en la ANH tal como se determina en el numeral 3 del concepto cuestionado, guardando así la cadena que siempre opera en la intermediación y comercialización de cualquier producto, hasta que éste llega al consumidor final. En consecuencia, no hay ninguna contraposición con el tratamiento contable que ECOPETROL otorga a la compra del crudo que la ANH le vende a efectos de obtener la liquidez que requiere el pleno cumplimiento de sus funciones, pues no hay un reconocimiento simultáneo sino secuencial, derivado de la operación de compraventa celebrada entre las dos entidades contables públicas.

Por otra parte, no sería dable que los procedimientos contables que determina la C.G.N. deban ajustarse a lo que establezcan sus regulados, como lo es el caso de ECOPETROL, sino al contrario, tal como lo señala la sentencia de la Corte Constitucional C-487 de 1997.

3) Reconocimiento de la comercialización del recurso natural y margen de comercialización en la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, cuando no es viable el reconocimiento de inventarios y esta actividad no está contemplada dentro de las funciones asignadas a la ANH.

En el proceso de sustanciación a la consulta que dió origen al concepto 20114-153400 del 19 de abril de 2011, la ANH puso en evidencia que adicionalmente al tratamiento contable de las regalías como tal, debía incorporar como nuevo elemento del tratamiento contable, lo relativo al diferencial que se suscita entre el valor por el cual comercializa el crudo recibido como pago de regalías y el valor del costo de los inventarios, que corresponde al Valor que al mismo le otorga el Ministerio de Minas y Energía.

La razón de los registros de inventarios está plenamente explicada en el numeral inmediatamente anterior. No obstante que la C.G.N. no tienen competencia funcional para determinar si a su vez la ANH es competente para realizar actos de comercio con el crudo recibido a título de pago de regalías, sí le compete pronunciarse sobre el tratamiento contable de las operaciones que de hecho están ocurriendo y por lo tanto deben ser objeto del respectivo reconocimiento contable, el cual ha sido determinado bajo el contexto operativo que actualmente aplica, sobre la base de lo expuesto por la ANH.

Si esta circunstancia es objeto de algún pronunciamiento que cambie el contexto económico y operativo planteado por la ANH, la C.G.N. evaluará el nuevo tratamiento contable que debe darse a la diferencia entre el valor de comercialización y el valor determinado por el Ministerio de Minas y Energía al crudo recibido como pago de regalías, a la luz de lo que preceptúe el organismo competente para dirimir la controversia jurídica que actualmente se vislumbra sobre este asunto.

En consecuencia, este Despacho encuentra que el concepto 20114-153400 del 19 de abril de 2011 es coherente con el concepto del Consejo de Estado Nro. 1656-2005 de julio de 2005, y con la Doctrina anteriormente expedida por la C.G.N. en relación con el tratamiento contable de las regalías para los entes territoriales, y las aparentes diferencias, versan solamente sobre los elementos que no habían sido contemplados en las consultas anteriores elevadas sobre este tema a la C.G.N. Por lo tanto no existen razones para modificarlo, mientras no surjan nuevos elementos que transformen la operación de la ANH o el destino del denominado margen de comercialización.

0- CUENTAS DE PRESUPUESTO

08 Reservas presupuestales y cuentas por pagar

0850 Cuentas por pagar constituidas (Cr)

CONCEPTO 201110-158426 del 01-12-11			

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	0850 Cuentas por pagar cosntituidad (Cr)
		1.2	1420 Avances y anticipos entregados
		1.2	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema		Reconocimiento contable por parte del ICBF de anticipos y avances que han cumplido los requisitos que hacen exigible su obligación y que no se han podido girar

Doctora
LUZ STELLA HERNÁNDEZ RUIZ
Directora Financiera
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158426, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"Como producto de la visita de la Contraloría General de la República, el ente de control observó el registro de la constitución de la cuenta por pagar por concepto de un anticipo sobre convenios, el cual no fue desembolsado al cierre de la vigencia, pero que cumplió con los requisitos que hacen exigibles su obligación.*

En concordancia con el Decreto 1957 de 2007 Artículo 6, agradezco indicar cómo se debe contabilizar los anticipos y avances en aquellos casos en que no se puede girar de forma inmediata un anticipo o avance y que ha cumplido con los requisitos que hacen exigible su obligación".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 6º del Decreto 1957 de 2007, por el cual se reglamentan normas orgánicas del presupuesto y se dictan otras disposiciones en la materia, señala que: *"El artículo 31 del Decreto 4730 de 2005 quedará así:*

"Artículo 31. Cuentas por Pagar. Cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con los recursos correspondientes a los anticipos pactados en los contratos, a los bienes y servicios recibidos, y con los recursos respecto de los cuales se hayan cumplido los requisitos que hagan exigible su pago.

Las cuentas por pagar serán constituidas a más tardar el 20 de enero de cada año y deben remitirse a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional al día siguiente de la constitución. Estas serán constituidas por los empleados de manejo de las pagadurías o tesorerías con la aprobación del ordenador del gasto.

Cuando se trate de aportes de la Nación a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado o a las Sociedades de Economía Mixta con el régimen de aquéllas, las cuentas por pagar deben constituirse en el mismo plazo, por el ordenador del gasto y el tesorero de cada empresa o sociedad.

Igual procedimiento será aplicable a las Superintendencias y a las Unidades Administrativas Especiales cuando no figuren como secciones presupuestales.

Constituidas las cuentas por pagar de la vigencia fiscal, los dineros sobrantes serán reintegrados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Las cuentas por pagar de la vigencia anterior que no se hayan ejecutado a 31 de diciembre, expirarán sin excepción. En consecuencia, los dineros sobrantes deben reintegrarse a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional".

En ese sentido, el párrafo 313 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP; señala que: "*Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control*". (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 329 del mismo instrumento normativo, expresa que: "*La ejecución de las cuentas de presupuesto de gastos debe reconocerse en las diferentes etapas del proceso presupuestal, con base en los documentos internos y externos que correspondan, atendiendo los requisitos legales y teniendo en cuenta si se trata de operaciones de ejecución de apropiaciones con pagos en efectivo o sin flujo de efectivo*". (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 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS (CR), "*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)". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el mismo instrumento normativo, señala que la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, "*Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma*

anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización".

De igual forma, el citado Catálogo General de Cuentas-CGC, expresa 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, en las cuentas de presupuesto y tesorería los anticipos sobre contratos o convenios que hayan cumplido con las formalidades para su exigibilidad, pero que se encuentran pendientes de giro al finalizar la vigencia, deben reconocerse en la vigencia siguiente como Cuentas por pagar mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR (DB), y un crédito en la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS (CR), subcuenta respectiva.

Por su parte, en la contabilidad patrimonial, únicamente cuando se gire el anticipo a la entidad o tercero beneficiario se debe reconocer un débito en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

09- Vigencias futuras

0935- Vigencias futuras pendientes de incorporar al presupuesto

CONCEPTO 201112-159665 del 22-12-11			
1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	0935 Vigencias futuras pendientes de incorporar al presupuesto (Db)
		1.2	0940 Vigencias futuras incorporadas al presupuesto (Db)
		1.3	24 Cuentas por pagar
	Subtema		Reconocimiento contable en la ejecución presupuestal de las vigencias futuras
2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	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
		2.1	1901 Reserva financiera actuarial

	Subtema	Reconocimiento por parte de una entidad pública de los recursos manejados a través del FONPET como producto de la enajenación de activos fijos de su propiedad

Señora
LIDA XIOMARA VARGAS B.
Contadora
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112 - 159665 en la que solicita concepto así:

- 1- *"Ajustado al régimen de la contabilidad pública en especial para las entidades territoriales (departamentos y municipios) se pregunta; las Vigencias Futuras Ordinarias (sic) son un gasto?, y cuales son los movimientos contables y de índole presupuestal para su registro.*
- 2- *Los recursos que giran las entidades al FONPET después de enajenar activos fijos de su propiedad. Se pregunta; contablemente como se registran en el respectivo balance contable. A su vez la respectiva entidad territorial debe incluir dicho giro en su presupuesto de rentas y gastos? "*

Al respecto, atendemos su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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 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; en el Capítulo I, relativo al cubrimiento del pasivo pensional de las entidades territoriales y creación del Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales, determina:

"ARTICULO 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 Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, 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.

En todo caso la responsabilidad por los pasivos pensionales territoriales corresponderá a la respectiva entidad territorial. Por consiguiente, el hecho de la creación del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, de la destinación de recursos nacionales para coadyuvar a la financiación de tales pasivos o de que por disposición legal la Nación deba realizar aportes para contribuir al pago de los pasivos pensionales de las entidades del nivel territorial, no implica que esta asuma la responsabilidad por los mismos.

En dicho Fondo cada una de las entidades territoriales poseerá una cuenta destinada al pago de sus pasivos pensionales. Los valores registrados en las cuentas pertenecerán a las entidades territoriales y serán complementarios de los recursos que destinen las entidades territoriales a la creación de Fondos de Pensiones Territoriales y Patrimonios Autónomos destinados a garantizar pasivos pensionales de conformidad con las normas vigentes. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte la Ley 819 de 2003, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones, establece:

"Artículo 10. Vigencias futuras ordinarias. El artículo 9º de la Ley 179 de 1994 quedará así:

El Confin podrá autorizar la asunción de obligaciones que afecten presupuestos de vigencias futuras cuando su ejecución se inicie con presupuesto de la vigencia en curso y el objeto del compromiso se lleve a cabo en cada una de ellas siempre y cuando se cumpla que:

(...)

b) Como mínimo, de las vigencias futuras que se soliciten se deberá contar con apropiación del quince por ciento (15%) en la vigencia fiscal en la que estas sean autorizadas; (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, los párrafos 333 y 334 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública –RCP, señalan:

"9.1.6.2 Cuentas de presupuesto de gastos

(...)

"333. 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.

334. Las cuentas de presupuesto de gastos deben afectarse mediante registros de cierre en cada período contable al finalizar la vigencia fiscal. Las cuentas de vigencias futuras al finalizar la vigencia revelan únicamente el saldo aprobado y por incorporar al presupuesto.

(...)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de la cuenta 1901 - Reserva financiera actuarial y del Grupo 09 Vigencias Futuras y sus respectivas cuentas, señala lo siguiente:

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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las cotizaciones recibidas.*
- 2- El valor neto de los activos destinados al pago del pasivo pensional.*
- 3- El valor de los encargos fiduciarios constituidos.*
- 4- El valor de las inversiones en títulos.*
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los encargos fiduciarios.*
- 6- El mayor valor generado por la actualización de las inversiones.*

SE ACREDITA CON:

- 1- Los pagos del pasivo pensional.*
- 2-El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos, de conformidad con las cláusulas convenidas.*
- 3- El menor valor generado por la actualización de las inversiones."*

09 - VIGENCIAS FUTURAS: *"Registra el valor de las autorizaciones del órgano competente para comprometer apropiaciones de vigencias fiscales futuras, cuando su ejecución se inicia con presupuesto de la vigencia en curso y el objeto del compromiso se llevará a cabo en varias vigencias, de acuerdo con la normatividad vigente.*

0930 - VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (CR). *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.*

Esta cuenta constituye la contrapartida para el cierre de la cuenta 0940-Vigencias Futuras Incorporadas al Presupuesto (Db).

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las vigencias futuras autorizado y no comprometido en la vigencia, con crédito a las subcuentas de la cuenta 0935-Vigencias Futuras Pendientes de Incorporar al Presupuesto (Db).

2- El valor de los compromisos de vigencias futuras que se incorporaron al presupuesto de la vigencia en curso, con crédito a las subcuentas de la cuenta 0940-Vigencias Futuras Incorporadas al Presupuesto (Db).

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las vigencias futuras autorizadas por el órgano competente y legalizadas o perfeccionadas por la entidad contable pública que se ejecutarán en vigencias posteriores, con débito a las subcuentas de la cuenta 0935-Vigencias Futuras Pendientes de Incorporar al Presupuesto (Db)."

0935 - VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB):

"Representa el saldo de las vigencias futuras adquirido por la entidad contable pública autorizado por el órgano competente, para ser incorporado en los presupuestos de vigencias futuras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las vigencias futuras autorizado por el órgano competente y legalizado o perfeccionado por la entidad contable pública que se ejecutarán en vigencias posteriores, con crédito a las subcuentas de la cuenta 0930-Vigencias Futuras Aprobadas (Cr).

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las vigencias futuras autorizado y no comprometido, con débito a las subcuentas de la cuenta 0930-Vigencia Futuras Aprobadas (Cr)

2- El valor de las vigencias futuras que se incorporó al presupuesto de la vigencia en curso, con débito a las subcuentas de la cuenta 0940-Vigencias Futuras Incorporadas al Presupuesto (Db)."

0940 - VIGENCIAS FUTURAS INCORPORADAS AL PRESUPUESTO (DB). Representa el valor de las vigencias futuras adquirido por la entidad contable pública que fue incorporado al presupuesto de la vigencia.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las vigencias futuras que se incorporó al presupuesto de la vigencia en curso, con crédito a las subcuentas de la cuenta 0935- Vigencias Futuras Pendientes de Incorporar al Presupuesto (Db).

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las vigencias futuras que se incorporó al presupuesto de la vigencia en curso, para realizar el cierre al final de la vigencia, con débito a las subcuentas de la cuenta 0930-Vigencias Futuras Aprobadas (Cr).

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, en su numeral 8 determina:

"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.

Los activos se reclasifican a esta cuenta por su valor neto que resulta de restar del costo histórico, la depreciación y la provisión, cuando éstas existan. (...).

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. (...)"

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

En relación con la consulta sobre los registros de las vigencias futuras en los libros de presupuesto y si la entidad territorial debe incluir el giro de los recursos al FONPET en su presupuesto de rentas y gastos, le informamos que la Contaduría General de la Nación no es competente para responderla. Sin embargo, en el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, existe el conjunto de las cuentas de Presupuesto y tesorería, a través de las cuales opera el siguiente tratamiento contable para las vigencias futuras y que planteamos en el punto siguiente.

1. Las vigencias futuras se registran en la contabilidad patrimonial, cuando se ejecutan las apropiaciones incorporadas al presupuesto de la vigencia en curso. Sin embargo, previamente se realizan los registros de contabilidad en las cuentas de Presupuesto y tesorería, a partir del momento en que fueron aprobadas.

En este sentido, la entidad contable pública territorial, una vez autorizadas las vigencias futuras ordinarias debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 0935 - VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 0930 - VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (CR); simultáneamente, la parte aprobada que se incorpora al presupuesto de la vigencia se registra con un débito a subcuenta respectiva, de la cuenta 0940 - VIGENCIAS FUTURAS INCORPORADAS AL PRESUPUESTO (DB) y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 0935 - VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB). Este último registro debe realizarse en cada período contable que se relacione con las vigencias futuras aprobadas, hasta que su monto se agote, conforme lo indican las dinámicas de las cuentas mencionadas en las consideraciones.

De otra parte, teniendo en cuenta que la ejecución del gasto (desde el punto de vista presupuestal) se inicia en la vigencia de la autorización, en la medida que se vayan agotando las diferentes etapas de la ejecución presupuestal y cuando se cumpla la etapa de obligación, la entidad territorial registra un débito a la cuenta de activo o gasto, según el concepto que corresponda y, un crédito a la subcuenta, de la cuenta respectiva, relacionada con el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Puesto en otros términos, realiza los registros en la contabilidad patrimonial, una vez ejecutada la etapa de obligación y pago de las vigencias futuras.

El registro del activo o gasto depende del destino de las erogaciones, de las que pueden desprender reconocimientos a título de gastos (51-De administración, 52-De operación, 55-Gasto público social, entre otros) o de costos, o por la adquisición de bienes para formación bruta de capital o de los que se espera fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros (Ejemplo: 16-Propiedades, planta y equipo; 17-Bienes de uso público e históricos y culturales, 19-Otros activos).

2. Los recursos manejados a través del FONPET como producto de la enajenación de activos fijos de su propiedad deben reconocerse, con el giro de los mismos, debitando la subcuenta 190104- Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta 111005-Cuenta corriente u 111006-Cuenta de ahorro, dependiendo de la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

IV.PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y DE CONTROL INTERNO

**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 20112-151923 del 02-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento de inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de utilizar el método de participación patrimonial para la valoración de inversiones en entidades controladas excluyéndose las utilidades o pérdidas

Doctor
CHIRSTIAN TORO LUDEKE
Vicepresidente Administración y Finanzas
UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A. E.P.S
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151923, en la cual consulta acerca de la aplicación del método de participación patrimonial para la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades controladas. Lo anterior teniendo en cuenta que la Revisoría Fiscal "(...) *arguye que en la aplicación del método de participación patrimonial se excluirían solo las utilidades, y no las pérdidas, basados, según lo manifiestan, en una Circular Conjunta de la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia de Valores (...)*", por lo cual consulta si en la aplicación de dicho método se deben excluir tanto las utilidades como las pérdidas originadas en dichas transacciones.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

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 13 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos expresa que *"Del resultado del ejercicio deben excluirse las utilidades o pérdidas originadas en operaciones entre las entidades que tengan participación, con la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto. También deben excluirse las utilidades que correspondan al capital preferente, es decir, las acciones con dividendo preferencial"* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las normas contables expedidas por otros organismos reguladores no son de aplicación a las entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

En ese sentido, para la actualización de las inversiones en entidades controladas se deben observar los criterios señalados en el Régimen de Contabilidad Pública como instrumento de regulación contable, y para el caso consultado, en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, el cual señala que para efectos de contabilizar las variaciones originadas en resultados, se deben excluir tanto las utilidades como las pérdidas por concepto de operaciones entre la entidad que realiza la inversión y la entidad controlada, siempre que no se hayan realizado con terceros.

CONCEPTO 20113-152084 del 15-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento de inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional-ITFIP a las inversiones realizadas en títulos TES

Doctora
NURY ELIZABETH PÉREZ RAMÍREZ
Líder Equipo Auditor
Gerencia Departamental del Tolima
de la Contraloría General de la República
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152084 en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicar el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional - ITFIP a las inversiones realizadas en títulos TES al momento de su adquisición, al recibir los rendimientos y al redimir los títulos.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a los activos, específicamente las referidas a las Inversiones señalan en relación con el reconocimiento, en el párrafo 144 del Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, lo siguiente:

"Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo."

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento y actualización de las inversiones, es así como en dicho procedimiento las inversiones en Títulos de deuda realizadas por las entidades contables públicas son clasificadas en Inversiones de administración de liquidez y en Inversiones con fines de política.

Dado que en este caso la consulta está referida a las Inversiones de administración de liquidez, la definición, reconocimiento y actualización de tales inversiones están contemplados en los numerales 1, 2 y 3, del procedimiento ya señalado en los siguientes términos:

"1. 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."*

"2. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ. *Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN*

TÍTULOS DE DEUDA (...) y se acredita (...) la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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 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 (...).”

El reconocimiento de los rendimientos generados por las inversiones de administración de liquidez debe efectuarse según lo expresado a continuación:

“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.*

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.

(...)

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, éste 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

Según lo expresado en el Procedimiento para el reconocimiento contable de las inversiones de administración de liquidez en títulos TES, la entidad contable pública tendrá en cuenta para los eventos consultados lo siguiente:

1. Adquisición del título: El reconocimiento de las inversiones de administración de liquidez se registran por su costo histórico, en este caso por el valor de compra.

2. Las inversiones de administración de liquidez no son objeto de causación de rendimientos y en su lugar procede la actualización periódica del valor del título, utilizando la metodología indicada por la Superintendencia Financiera, cuya diferencia respecto del valor del título, debe reconocerse si es mayor, debitando la subcuenta 120101-Títulos de Tesorería-TES, 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.

Si la diferencia en el proceso de actualización es menor al valor del título, se debita la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y se acredita la subcuenta 120101-Títulos de Tesorería-TES, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Ahora bien, como la inversión revelada en los estados contables debe estar debidamente actualizada, el valor recibido por concepto de rendimientos (cupones) reducen el de la inversión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 120101-Títulos de Tesorería-TES, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA.

3. Al vender el título: El día anterior a la fecha de venta, el título debe actualizarse aplicando el procedimiento indicado, de igual manera en la fecha de la transacción en la cual registra la diferencia entre el valor actualizado y el precio del día de la venta afectando las cuentas de actividad financiera, económica social y ambiental, y por el valor cancelado debita la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 120101-Títulos de Tesorería-TES, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA.

En consecuencia, el Instituto Tolimense de Formación Técnica ITFIP, deberá revisar el procedimiento contable que aplica actualmente al registrar las inversiones de administración de liquidez.

CONCEPTO 20113-152261 del 22-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento de inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Central de Transportes de Tulúa S.A. de desvalorización de las inversiones patrimoniales en las entidades no controladas

Doctora
ANA MILENA MARÍN MARIN
Directora Administrativa y Financiera
Central de Transportes de Tulúa S.A.
Tuluá - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152261 en la cual consulta el tratamiento contable para registrar la desvalorización que surge al actualizar al valor intrínseco las acciones que posee la entidad en la Terminal de Girardot, en donde su participación es del 2.27% del patrimonio.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a los activos, específicamente las referidas a las Inversiones señalan en relación con el reconocimiento, en el párrafo 144 del Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, lo siguiente:

"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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento y actualización de las inversiones, es así como en dicho procedimiento las inversiones patrimoniales realizadas por las entidades contables públicas son clasificadas en Inversiones en entidades controladas y en Inversiones en entidades no controladas.

En consideración a que la participación de la Central de Transportes de Tulúa S. A. en la Terminal de Girardot S.A. es del 2.27%, esta inversión se clasifica como una inversión patrimonial en entidades no controladas y al respecto el procedimiento mencionado señala en los numerales 18, 19 y 20 lo siguiente:

"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. (...)"*

"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 ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, cuando se coticen en bolsa, deben actualizarse mensualmente. En caso contrario, deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año."

CONCLUSIÓN

En consideración a que la inversión en acciones de la Empresa Terminal de Girardot S.A. que posee la Central de Transportes de Tulúa S.A. representa el 2.27%, se colige que dicho porcentaje no le permite a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor, por lo que debe clasificarse como una Inversión Patrimonial en entidades no controladas. Esta clase de inversión se reconoce contablemente por el método del costo, según el cual el reconocimiento inicial se efectúa por el costo histórico y las

utilidades por concepto de dividendos distribuidos en efectivo o en acciones, hasta el monto percibido como distribución de ganancias netas originadas con posterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen como ingreso.

La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se efectúa comparando periódicamente el costo de la inversión frente a su valor intrínseco. Cuando el resultado genere una desvalorización ésta debe disminuir la valorización hasta agotarla, en caso de haberla constituido y mas allá de ese valor reconocerá gastos por provisiones, para lo cual registra un débito a la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y un crédito a la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Por lo indicado no es viable registrar un crédito mercantil, concepto aplicable a las inversiones en entidades controladas.

CONCEPTO 20113-152786 del 15-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación – Seccional Cali, de los aportes y rendimientos al Fondo de Capitalización Social de EMCALI EICE ESP

Doctora
VIVIANA ORTIZ JARAMILLO
Contadora Seccional Cali
Fiscalía General de la Nación
Santiago de Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–152786 en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicar la entidad para contabilizar los rendimientos generados por los títulos representativos de los aportes realizados al Fondo de capitalización de las Empresas Municipales de Cali.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En concepto con radicación 200911-137354 del 04-01-10, solicitado por la Fiscalía General de la Nación- sede Bogotá, la CGN señaló el procedimiento contable para el reconocimiento de la inversión realizada por esa entidad en el Fondo de Capitalización de las Empresas Municipales de Cali.

Sobre el particular el concepto indicó que los aportes debían contabilizarse en la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, las cuales en aplicación del numeral 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, deben actualizarse conforme a los siguientes términos:

"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.*

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. (...)

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, éste 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

En atención a lo dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la actualización de las inversiones de administración de liquidez, se debe dar

aplicación a las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para esta clase de inversiones, en la Circular Básica Contable y Financiera (Circular Externa 100 de 1995) en el capítulo I.

En consecuencia, si el valor actualizado de la inversión es mayor a su valor en libros, la diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión debitando la subcuenta 120144-Otros certificados, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y una utilidad por valoración de administración de liquidez, 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; ahora bien, si el valor actualizado es menor que el valor en libros de la inversión, la diferencia se reconoce como una pérdida por valoración de inversiones de administración de liquidez debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere y un menor valor de la inversión, acreditando la subcuenta 120144-Otros certificados, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ.

Una vez recibido el pago correspondiente a los intereses, se disminuye el valor de la inversión aumentando el disponible

CONCEPTO 20114-153291 del 12-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Financiera de Desarrollo Territorial de la ganancia o pérdida acumulada no realizada en operaciones con derivados con fines de cobertura

Doctores
HOLLMAN JAVIER PUERTO BARRERA
Contador
DIANA MARCELA GÓMEZ A.
Profesional Contabilidad y Presupuesto
Financiera de Desarrollo Territorial
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153291 en la cual consulta la cuenta contable para registrar una ganancia o pérdida acumulada no realizada en operaciones con derivados con fines de cobertura.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública describe las cuentas:

1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS como: "(...). *En la contabilización inicial, la contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones. Posteriormente con la actualización, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad en valoración, y la de las Obligaciones será el gasto por la pérdida en valoración.*" (Subrayado fuera de texto)

2312-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO como: "*Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de financiamiento, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés o índices bursátiles, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada. Tratándose de Opciones, registra la utilidad del comprador y la pérdida del vendedor, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden.*

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda."

Así mismo, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo relacionado con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, establece en el numeral 26:

"26. ACTUALIZACIÓN DE INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS. *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, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación, se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos derivados (Cr), de la cuenta 1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS. La diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.*

Si como resultado de la actualización la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, se debita la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados y se acredita la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos 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 la utilidad, si existiere.

Adicional a las situaciones planteadas pueden presentarse casos en los que no varíen los derechos y obligaciones, se presenten variaciones negativas o varíe sólo el derecho o la obligación. En estos casos, la entidad contable pública debe garantizar la adecuada aplicación de los registros, en el sentido de debitar o acreditar el derecho y/o la obligación y reconocer los ingresos o gastos, según corresponda.

En todo caso, los derechos y obligaciones de contratos derivados deben estar actualizados en la fecha de terminación del contrato, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda al valor a recaudar, si el valor del derecho es mayor al de la obligación, o a girar, si el valor de la obligación es mayor al derecho.”

CONCLUSIÓN

En consideración a lo previsto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con la actualización de los instrumentos derivados con fines de cobertura, estos se reconocen en el momento de la realización del contrato afectando por el mismo valor tanto el derecho como la obligación bien sea en el activo si cubren activos o en el pasivo si cubren pasivos. Posteriormente al realizar la actualización de los derechos y obligaciones se generará un ingreso o egreso, según se incremente en mayor proporción el derecho o la obligación afectando las cuentas de resultado.

Este procedimiento se observará hasta la terminación del contrato, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda al valor a recaudar si el valor del derecho es mayor al de la obligación, o a girar, si el valor de la obligación es mayor al derecho.

Según lo expresado, las ganancias o pérdidas acumuladas no realizadas en operaciones con derivados con fines de cobertura, para efecto de homologar al PGCP del RCP, deben presentarse en las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental.

No obstante lo anterior, es de precisar que en desarrollo del proyecto “Armonización del Régimen de Contabilidad Pública con estándares internacionales de contabilidad” se está revisando la regulación actual y se está evaluando la posibilidad de reconocer ganancias o pérdidas acumuladas no realizadas en operaciones con derivados con fines de cobertura, en el Patrimonio.

CONCEPTO 20115-153794 del 18-05-11

Este concepto se ratifica con el concepto 20115-153861 del 31-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Superintendencia Nacional de Salud-SUPERSALUD de las inversiones con fines de política y su consistencia con el Decreto 1525 de 2008 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Doctora
SONIA ADRIANA FERNÁNDEZ GARZÓN
Coordinadora Grupo de Administración Financiera
Superintendencia Nacional de Salud - SUPERSALUD
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente 20115-153794, mediante la cual solicita aclarar el procedimiento a seguir para la actualización y contabilización de las inversiones con fines de política, toda vez que existe la confusión si se debe aplicar el artículo 61 del decreto 1525 de 2008, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público o el Régimen de Contabilidad Pública.

En tal sentido este despacho se permite manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, al definir las inversiones con fines de política, prescribe: *"Las inversiones con fines de política están constituidas por títulos de deuda de entidades nacionales o del exterior, adquiridos en cumplimiento de políticas macroeconómicas o de políticas internas de la entidad."*

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

Las inversiones efectuadas en cumplimiento de políticas internas de la entidad comprenden las inversiones mantenidas hasta el vencimiento y las disponibles para la venta, entendidas estas últimas como las que se mantienen como mínimo durante (1) un año, contado a partir del primer día en que fueron clasificadas por primera vez, o en que fueron reclasificadas." (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente el numeral 6 del mismo procedimiento contable, en relación con la actualización de dichas inversiones, determina dos metodologías diferentes al establecer 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.

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". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Atendiendo la normatividad vigente las inversiones con fines de política realizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, que son de suscripción forzosa y por consiguiente son realizadas con fines de política macroeconómica, se deben actualizar con base en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables, es decir a precios de mercado.

En consecuencia no se presenta inconsistencia entre lo dispuesto entre el Régimen de Contabilidad Pública y el decreto 1525 de 2008, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

A la diferencia determinada entre el valor obtenido de la aplicación de la metodología y el registrado en la inversión, se le debe aplicar el tratamiento contable descrito en los incisos 4 y 5, del numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, transcritos en las consideraciones.

CONCEPTO 20115-153861 del 31-05-11

Este concepto se ratifico el concepto 20115-153794 del 18-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Superintendencia Nacional de Salud-SUPERSALUD de las inversiones constituidas en títulos TES en cumplimiento del Decreto 1525 de 2008, como inversiones de liquidez o como inversiones con fines de política

Doctora
SONIA ADRIANA FERNÁNDEZ GARZÓN
Coordinador Grupo de Administración Financiera
Superintendencia Nacional de Salud
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153861, en la cual consulta si las inversiones constituidas en títulos TES que la entidad debe realizar en cumplimiento del Decreto 1525 de 2008, y redimidas para atender las necesidades de liquidez de la entidad, deben reconocerse como inversiones de liquidez o como inversiones con fines de política.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con los excedentes de liquidez que pueden manejar las entidades públicas, el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece: "Los establecimientos públicos del orden

nacional invertirán sus excedentes de liquidez en títulos emitidos por la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda en las condiciones del mercado, o en inversiones autorizadas por ésta. (Subrayado fuera de texto)

El Ministro de Hacienda y Crédito Público establecerá las condiciones y requisitos que deberán tener en cuenta los establecimientos públicos nacionales para obtener los créditos de tesorería (Ley 179/94, artículo 48)".

El Decreto 1525 de 2008 en sus artículos 1º y 4º respecto de las inversiones que pueden realizar las entidades públicas con los excedentes de liquidez, señala: "Artículo 1º. Para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se les apliquen las disposiciones de orden presupuestal de aquellos, deben invertir sus excedentes de liquidez originados en sus recursos propios, administrados, y los de los Fondos Especiales administrados por ellos, en Títulos de Tesorería TES, Clase "B" del mercado primario adquiridos directamente en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en adelante DGCPN. (...)

Artículo 4: La inversión en Títulos de Tesorería TES, Clase "B", podrá liquidarse anticipadamente con el fin de atender compromisos de gasto, que deberán ser ejecutados dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la liquidación de la inversión." (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública, el párrafo 147 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, al referirse a las normas aplicables a las inversiones determina:

"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 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)

Así mismo, el numeral 6 de este mismo procedimiento señala, "(...) Las inversiones con fines de política macroeconómica (...) deben actualizarse con base en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. (...)"

CONCLUSIÓN

En desarrollo de lo estipulado por el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, el Decreto 1525 de 2008 señala que, 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 directamente en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro. Estas inversiones pueden cancelarse con anticipación a su vencimiento para atender compromisos de gasto.

Consecuente con las disposiciones vigentes el Régimen de Contabilidad Pública determina que el reconocimiento y revelación de las inversiones realizadas en cumplimiento de políticas macroeconómicas deben reconocerse como Inversiones con fines de política, las cuales deben actualizarse según el procedimiento descrito en el concepto 20115-153794 dirigido a esa entidad.

CONCEPTO 20115-154208 del 19-07-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Federación Nacional del Café de las valorizaciones por aportes en cooperativas

Doctora
PIEDAD ATUESTA CEPEDA
Contador General
Federación Nacional de Cafeteros de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154208, mediante la cual informa que *"El Fondo Nacional del Café tiene aportes sociales en Cooperativas, los cuales se encuentran clasificados los estados financieros como INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, en razón a que el porcentaje de aporte no supera en ningún caso el 49% del total del capital social de las mencionadas cooperativas. Estos aportes tienen una afectación por la distribución realizada por las cooperativas a través de las Asambleas Generales por concepto de Revalorización de Aportes (...), por lo cual pregunta: "() teniendo en cuenta que ante un eventual retiro como asociado de la cooperativa, solo se tendría derecho a la devolución del aporte social entregado y a un porcentaje según su participación de la revalorización de los aportes si los hubiere, agradezco a la Contaduría General de la Nación indicar cuál es el método de valoración contable que se debe aplicar a estos aportes y una eventual actualización de dichos aportes por parte de las cooperativas vía la figura de la revalorización de aportes"*.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De conformidad con el parágrafo del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, que contiene la regulación contable pública de tipo general y específico expedida por el Contador General de la Nación, el Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación por parte de los fondos de fomento.

Ahora bien, el numeral 5º de la Circular Externa 004 de 2008, expedida por la Superintendencia de la Economía Solidaria, expresa que *"La revalorización de aportes sociales es una forma de reconocer la pérdida del poder adquisitivo constante de los aportes, toda vez que éstos se consideran un capital de riesgo y no generan rendimiento alguno."*

Así las cosas, las cooperativas y los fondos de empleados podrán mantener el poder adquisitivo constante de los aportes sociales individuales de sus asociados incrementándolos anualmente hasta un tope máximo igual al índice de precios al consumidor certificado por el DANE para el año inmediatamente anterior. Este incremento se aplicará a ejercicios económicos posteriores (artículo 1 Decreto 3081 de 1990).

Esta revalorización se efectuará con cargo al fondo que para tal efecto haya constituido la organización solidaria y previa autorización de la asamblea.

En caso de retiro de asociados antes de diciembre de cada año, aplicará la revalorización de aportes teniendo en cuenta lo que apruebe la asamblea al cierre del ejercicio. La revalorización se hará, con base en la fecha de solicitud de retiro y el cálculo del monto promedio día/año aportado por el asociado."

Tratándose de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, el numeral 18 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos derivados con fines de cobertura de activos señala que *"Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario".* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 20 indica del mismo texto normativo 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".* No obstante, si no se cuenta con el valor intrínseco, estos aportes se pueden valorar utilizando la metodología legalmente aprobada.

El mismo numeral señala que *"La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES (...)"*, en concordancia con el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

De las citadas consideraciones se concluye que las inversiones en entidades no controladas se actualizan comparando su costo con el valor intrínseco, cuando se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y con su cotización en bolsa, si se clasifican como de alta y media bursatilidad. Tratándose de aportes en organismos cooperativos, la actualización corresponde con los valores técnicamente establecidos, de conformidad con las normas que para tales efectos expidan las respectivas autoridades que ejercen inspección, vigilancia y control.

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”

CONCEPTO 20117-156110 del 09-08-11

1 2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1 1.1.2	Reconocimiento por parte de la UNAD de los recursos colocados en fondos comunes para obtener utilidades por fluctuaciones del precio. Reconocimiento por parte de la UNAD de los aportes a FODESEP

3	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 1.1.2	Reconocimiento y depreciación de activos de menor cuantía

4	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Normas técnicas relativas a los pasivos Normas técnicas relativas a los gastos
	Subtema		Reconocimiento de los fallos de tutela

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 20117–156110, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar en los siguientes casos:

1- Para contabilizar los recursos que la Universidad tiene en dos fondos comunes a la vista constituidos en fiducias, con el objeto de disponer de recursos en forma inmediata. ¿Dichos recursos deben actualizarse?, ¿Cuál es el procedimiento y registro?

2- ¿Cuál es el procedimiento para el registro y actualización de los aportes efectuados por la Universidad a FODESEP, teniendo en cuenta la naturaleza del Fondo y de los recursos invertidos?

3- ¿Cuál sería el procedimiento contable para reflejar razonablemente los activos totalmente depreciados que por aplicación de la norma de “Activos de Menor cuantía” aún se encuentran en condiciones óptimas para la prestación del servicios, sin que la entidad incurra en sobrecostos para su actualización?

4- ¿Cómo deben reconocerse y revelarse contablemente las provisiones y obligaciones judiciales originadas por acciones de tutela interpuestas en contra de la universidad?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1- La Universidad realizó la apertura de dos encargos fiduciarios, en el Fondo Común Ordinario SUMAR y FIDUCAFE, los cuales tienen las siguientes características:

- Son inversiones a la vista para que la UNAD disponga de los recursos cuando sea necesario.
- Los aportes que la UNAD haga no tienen cláusula de permanencia.
- Los rendimientos financieros son abonados diariamente de acuerdo al saldo diario de la cuenta y la UNAD los registra mensualmente, de acuerdo al resumen de movimientos o extracto mensual.
- La UNAD no hace pagos directos a terceros a través de estos encargos, solamente se pueden hacer transferencias a cuentas de la misma entidad.

En relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, define las inversiones de administración de liquidez como, “*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 la fluctuaciones del precio a corto plazo.*”

(...) los títulos participativos le otorgan al titular la calidad de copropietarios e incorporan derechos sobre los resultados obtenidos por la entidad emisora.”

Este mismo procedimiento señala que los títulos participativos deben actualizarse con base en las metodología expedidas por la Superintendencia Financiera, que para el caso de las carteras colectivas esta regulada en el Capítulo XI de la Circular Externa 100 de 1995.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, como:

"Representa el valor de los recursos invertidos, de conformidad con la ley, en títulos de entidades públicas o privadas, nacionales o del exterior, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio. (...)"

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de las inversiones adquiridas a cualquier título. 2- El mayor valor resultante de la actualización. (...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor en libros de las inversiones vendidas o cedidas. 2- El menor valor resultante como consecuencia de la actualización.. (...)"

2- La UNAD tiene un aporte en FODESEP desde el año 2006 por valor \$91.423 (miles), registrado en la subcuenta 120755-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de acuerdo a comunicaciones con el Fondo ellos no valorizan dichos aportes ni tampoco cotizan en bolsa. Y el valor por ellos reportado corresponde a lo registrado por la UNAD, sin sufrir variación alguna desde su constitución.

En relación con los aportes al FODESEP, el numeral 18 del Procedimiento contable de inversiones ya mencionado, señala: **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."* (Subrayado fuera de texto)

3- La entidad deprecia los activos de menor cuantía en el mismo año de adquisición, en aplicación a lo establecido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública; este tipo de bienes constituyen el 65% de los bienes muebles de la entidad, por lo que resultaría muy dispendioso efectuar el avalúo técnico que también establece la norma contable pública.

Respecto de la actualización de los bienes muebles, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 21, señala: **"EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN. No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo"**. (Subrayado fuera de texto)

4- Por la urgencia de cumplir con el mandato legal de los fallos de tutelas en contra la Universidad, no ha sido posible cumplir con lo dispuesto en el procedimiento establecido para los procesos judiciales.

En lo relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento de los fallos de tutela, es pertinente referirnos a la Norma Técnica relativa a los pasivos, que en el párrafo 205 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señala: *"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. (...)"*

Además, la Norma Técnica relativa a los Gastos determina en cuanto al reconocimiento, en el párrafo 283 del Plan General de Contabilidad Pública, *"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. (...)”

CONCLUSIÓN

1- Los recursos colocados en fondos comunes, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones del precio a corto plazo están circunscritos a la regulación de las carteras colectivas para el Sector Financiero, las cuales en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública son clasificadas como Inversiones en títulos participativos, en la subcuenta 120204-Carteras colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, que son objeto de actualización periódicamente con la información suministrada por la entidad financiera.

Si el valor obtenido en la actualización es mayor que el registrado por la inversión, la diferencia se registra debitando la subcuenta 120204-Carteras colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS y acreditando la subcuenta 480585-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

De otra parte, cuando el valor es menor que el valor registrado, con la diferencia debitará la subcuenta 580569-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 120204-Cartera colectivas, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

En ambos casos deberá reconocer el gasto correspondiente a las comisiones u otros gastos afectando la cuenta 580238-Comisiones y otros gastos bancarios, de la cuenta 5802-COMISIONES.

2- Respecto de los aportes que la Universidad ha realizado en el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior-FODESEP, la CGN en concepto el 20097-132244 dirigido a la Universidad Nacional de Colombia sobre el particular, conceptuó: *“Los aportes efectuados por la Universidad Nacional, al Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (FODESEP), deben registrarse en la subcuenta 120750-Entidades del sector solidario, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. Lo anterior, considerando que de acuerdo con el artículo 89 de la Ley 30 de 1992, el FODESEP se crea como una entidad de economía mixta organizada bajo los principios de la economía solidaria, y la Universidad, como entidad afiliada, se vincula bajo el principio de libre y voluntario ingreso y retiro consagrado para todas las entidades de economía solidaria.”*; en consecuencia la UNAD deberá reclasificar el valor aportado al FODESEP, a la subcuenta 120750-Entidades del Sector Solidario, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Ahora bien, en relación con la actualización de los aportes deberá realizarse periódicamente con la información suministrada por FODESEP, entidad que determinará en cada período el valor de los recursos actualizados, en el marco de la Circular básica contable y financiera No. 004 de 2008 de la Superintendencia de Economía Solidaria, que rige para esta clase de entidades.

3- De conformidad con lo indicado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, los bienes muebles cuyo costo histórico individualmente considerado sea inferior a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes, están exceptuados de actualización y según lo indicado en su comunicación el

procedimiento para reconocer y depreciar los activos de menor cuantía está acorde a la normatividad contable pública.

4- Los fallos de tutela constituyen una obligación cierta, expresa y exigible que debe reconocer la entidad contable pública una vez tenga conocimiento de los mismos, constituyendo un pasivo real que por su exigibilidad no es objeto de provisión, y su reconocimiento afectará las cuentas del resultado del período contable, mediante un débito a la subcuenta 580812-Sentencias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS con crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, la cual es cancelada con el giro de los recursos.

CONCEPTO 20117-156402 del 17-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento en relación con la actualización de la inversión patrimonial en Metroplús

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Contadora General
Municipio de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156402 en la cual consulta los registros contables que proceden para el cierre de junio en relación con la actualización de la inversión patrimonial en Metroplús, teniendo en cuenta que se presentaron variaciones patrimoniales en los resultados y otras partidas las cuales fueron negativas para el período en mención.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 10 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la actualización de inversiones patrimoniales en entidades controladas, dispone que: *"Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inmediato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. Tratándose de*

inversiones en entidades del exterior, el método de participación debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada”.

Respecto a la determinación de las variaciones patrimoniales, el numeral 12 del mencionado procedimiento indica que: *“La entidad debe establecer trimestralmente los cambios patrimoniales de la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto, mediante la comparación de los conceptos que conforman el patrimonio de dicha entidad. Para el efecto se adoptarán las medidas necesarias que permitan disponer oportunamente de la información, con el fin de adelantar los respectivos cálculos y registros de actualización, la cual sirve como soporte contable”.*

En lo relacionado con las variaciones originadas en resultados, el numeral 13 del mismo procedimiento, establece que: *“El primer cálculo de la variación de los resultados en el año corresponde a la utilidad o pérdida del primer trimestre. Los demás cálculos corresponden a la diferencia entre el valor de los resultados acumulados al trimestre objeto de reporte con respecto al anterior.*

Del resultado del ejercicio deben excluirse las utilidades o pérdidas originadas en operaciones entre las entidades que tengan participación, con la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto. También deben excluirse las utilidades que correspondan al capital preferente, es decir, las acciones con dividendo preferencial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto, aumentan o disminuyen el valor de la inversión registrado, con abono a ingresos o cargo a gastos, según sea el caso.

Si como resultado de la actualización se obtiene utilidad, se registra como ingreso, previa disminución del gasto por la pérdida si existiere. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4807-UTILIDAD POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Si por el contrario se obtiene pérdida, se registra como gasto, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5806-PÉRDIDA POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

En el evento en que las variaciones negativas de los resultados alcancen el valor neto de la inversión, debe abandonarse el método de participación patrimonial, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas.(Subrayado fuera de texto).

Finalmente, en relación con las variaciones originadas en las demás partidas patrimoniales, el numeral 14 dispone 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 ó 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 ó 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).

Las variaciones negativas adicionales no son objeto de reconocimiento, por lo cual debe abandonarse el método de participación patrimonial hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas.

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben actualizarse cuando se disponga de la información, como mínimo trimestralmente". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que el reconocimiento contable de la actualización de las inversiones patrimoniales procede de la siguiente manera:

1. Variaciones originadas en los resultados.

1.1 Si la actualización genera un mayor valor de la inversión, la entidad debe debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 4807-UTILIDAD POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, previa a la disminución del gasto reconocido anteriormente en el caso en que existiera una pérdida.

1.2. Si la actualización genera un menor valor de la inversión, la entidad deberá debitar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5806-PÉRDIDA POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, previa a la disminución del ingreso reconocido anteriormente en el caso en que existiera una utilidad.

Ahora bien, si las variaciones negativas de los resultados alcanzan el valor neto de la inversión, debe abandonarse el método de participación patrimonial, situación que no genera reconocimiento contable, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas.

2. Variaciones originadas en las demás partidas patrimoniales

2.1 Si la actualización genera una variación positiva, la entidad debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y acreditará la subcuenta respectiva, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL ó 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Si por el contrario, la variación es negativa, la entidad debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL ó 3243-

SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Si dadas las circunstancias el superávit por el método de participación no alcanza a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el mayor valor deberá reconocerse como gasto a título de provisión hasta que el valor en libros de la inversión llegue a cero, debitando la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Ahora bien, si se llegaran a presentar variaciones negativas adicionales, estas no son objeto de reconocimiento, para lo cual la entidad debe abandonar el método de participación patrimonial hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas, caso en el cual se procederá a realizar el reconocimiento contable en los mismos términos arriba descritos.

CONCEPTO 20118-156710 del 08-09-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura en un contrato de mandato

Doctora
ANA MERCEDES RESTREPO MÚNERA
Directora Financiera y Administrativa
Expertos en Mercados XM S.A. E.S.P.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20118-156710, en la cual informa que la entidad cuenta con "(...) *instrumentos derivados creados para cubrir las Transacciones Internacionales de Electricidad (TIE) celebradas entre Colombia y Ecuador, es decir, operaciones de los agentes del mercado de energía mayorista colombiano y ecuatoriano y no de XM*" y consulta si la actualización de estos instrumentos "(...) *se registra como mayor o menor valor de la cuenta pasiva de ingresos para terceros (...)*"

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con lo dispuesto en la Resolución CREG 024 de 1995, los agentes generadores y comercializadores al momento de registro en el Mercado de Energía Mayorista, suscriben con XM

S.A. E.S.P. un contrato de mandato para efectuar las transacciones comerciales que se efectúan en la Bolsa de Energía y para los servicios complementarios de energía, indicando en su artículo 16 que:

"Las obligaciones del Administrador del SIC no se enmarcan como comercializador, ni dentro del proceso de compraventa de energía, sino que son de apoyo para este proceso, para lo cual actúa en la ejecución de los contratos por el mandato dado por las empresas participantes en el mercado mayorista, por cuenta y riesgo de éstos" y el numeral 2 del anexo B, acerca de los Procedimientos de Liquidación de Cuentas" establece que "El proceso de facturación correspondiente a las transacciones en la Bolsa de Energía se realiza mensualmente dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente. A este efecto el Administrador del SIC actúa como mandatario, interviniendo en los procesos de emisión de facturas, liquidaciones y cobranzas por cuenta y orden de los agentes del mercado mayorista (...)" (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el artículo 1263 del Código de Comercio establece que *"El mandato comprenderá los actos para los cuales haya sido conferido y aquellos que sean necesarios para su cumplimiento. El mandato general no comprenderá los actos que exceden del giro ordinario del negocio, o negocios encomendados, salvo que se haya otorgado autorización expresa o general"*.

Ahora bien, el numeral 24 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos señala que *"Los instrumentos derivados son operaciones que se realizan mediante contrato y representan para la entidad derechos u obligaciones dependiendo entre otras circunstancias, del comportamiento en el mercado, de las tasas de cambio, las tasas de interés, los índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada" y el numeral 25 expresa que "Los instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocen por el valor del derecho y de la obligación en la fecha de inicio del contrato, empleando metodologías de reconocido valor técnico. El registro se efectúa debitando la subcuenta 121701-Derechos en contratos derivados y acreditando la subcuenta 121702-Obligaciones en contratos derivados (Cr), de la cuenta 1217-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS"*.

Señala el mismo Procedimiento 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, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación (...) La diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere (...). Si como resultado de la actualización la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho (...) 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 la utilidad, si existiere"*(Subrayado fuera de texto).

No obstante, tratándose de contratos de mandato en virtud de los cuales se realicen operaciones de cobertura, el instrumento y su valoración afectan las cuentas de orden del mandatario, siempre que los riesgos asociados a las ganancias o pérdidas por su valoración sean asumidos por el mandante.

En ese sentido, el párrafo 307 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública 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 (...)" y el párrafo 311 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'. (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Las variaciones procedentes de la valoración de instrumentos de cobertura adquiridos por XM Mercados en virtud de la ejecución de contratos de mandato se registran en cuentas de orden de control. Si como producto de la valoración los derechos son superiores a las obligaciones, la entidad debe registrar un débito en 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). Si como producto de la valoración las obligaciones son superiores a los derechos, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO 201110-158234 del 25-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de saldos de inversiones en empresas en proceso de liquidación

Doctor
JULIO HERNANDO CÁRDENAS LAZZO
Coordinador G.I.T- Contabilidad
Fondo de Pasivo Social Ferrocarriles Nacionales de Colombia
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158234, en la cual manifiesta: "En desarrollo de la Auditoría gubernamental con enfoque integral que adelantó la Contraloría General de la República al FONDO DE PASIVO SOCIAL FERROCARRILES vigencia 2010, para el proceso contable se encontró la siguiente observación:

"Hallazgo Acciones de la liquidada empresa "Sistema de Transporte Ferroviario STF- Cuenta de Inversiones 1201: Las inversiones del Fondo de Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales a 31 de diciembre de 2010 registraba un saldo de \$59.906.6 millones, evidenciándose en el boletín diario de inversiones que la empresa (liquidada) "Sistema de transporte Ferroviario –STF" registra un saldo de \$4.919.3 millones en

acciones dentro de los activos del Fondo, sobrestimado (sic) la cuenta de inversiones en dicha cuantía, observándose que la entidad no ha tomado las medidas pertinentes para depurar este saldo, el cual se encuentra provisionado en el 100%, este valor afecta los derechos del FPSP y además, evidencia debilidades de control interno contable."

Adicionalmente la entidad informa que:

"La situación de la Sociedad Colombiana de Transporte Ferroviario actualmente corresponde al proceso de liquidación judicial el cual está cursando en la Superintendencia de Sociedades (...)

En este orden de ideas la entidad necesita saber que medidas pertinentes se deben efectuar para depurar este saldo que según la Contraloría no hemos efectuado".

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto del tratamiento que debe seguir el FONDO DE PASIVO SOCIAL FERROCARRILES, en relación con los saldos de la Inversión en acciones en la empresa "Sociedad colombiana de transporte Ferroviario-S.A. En Liquidación judicial", es de tener en cuenta aspectos aplicables al tema consultado, así:

En primer lugar, sobre el estado del Proceso de liquidación de la entidad emisora de las acciones, es de tomar en consideración lo consignado en la comunicación interna de la Oficina Jurídica del Fondo de Pasivo Pensional, de fecha 9 de Septiembre de 2011, que sobre el Informe de Seguimiento del citado Proceso llevado según Expediente 25542, expresa:

"De la visita efectuada el pasado 5 de Septiembre a la Oficina de Liquidaciones de la Superintendencia de Sociedades, se estableció que en efecto en esa Dependencia, cursa la Liquidación Judicial de la "Sociedad Colombiana de Transporte Ferroviario S.A., cuyas actuaciones se encuentran en dos carpetas denominadas (...), ambas con el número del expediente citado en el asunto. (...)" (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, en lo relacionado con el procedimiento contable de castigo de Inversiones no recuperables, es de atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

MARCO CONCEPTUAL/ Características cualitativas de la información contable pública.

"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 (...) (Subrayado fuera del texto) "

Normas Técnicas relativas a las cuentas del Activo/ Inversiones e instrumentos derivados

"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. (...)

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. "

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS.

"23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.

"(...) Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036- Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280- Provisión para protección de inversiones (Cr). (...)

Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización. "(Subrayado fuera del texto)

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS: *"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 el fin de obtener servicios de apoyo que tengan un valor recuperable en el futuro. (...)"*

1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN: *"Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1207-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y 1208- Inversiones patrimoniales en entidades controladas. "(Subrayado fuera del texto)

1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR): *"Representa el valor estimado de la contingencia de pérdida de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, cuando la metodología de actualización no considere el riesgo del emisor; de las inversiones con fines de política, para reconocer el riesgo del emisor; de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, por la aplicación de la metodología de actualización y por el ajuste al valor intrínseco; y, en las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, por el ajuste al valor intrínseco.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5302-Provisión para protección de inversiones.”

CONCLUSIÓN

Atendiendo a las anteriores consideraciones, para el caso consultado se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la entidad está revelando valores de Inversión en la sociedad denominada *Sistema de Transporte Ferroviario-STF en proceso de liquidación*, que como indica su descripción se encuentra en proceso de liquidación, es necesario en primera instancia proceder a efectuar la reclasificación de tal inversión registrada en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, a la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, igualmente debe reclasificarse la provisión mediante un débito a la subcuenta 128034-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y un crédito a la subcuenta 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, de la cuenta 1280- PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (Cr).

Ahora bien, teniendo en cuenta que las Inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización, el valor de la provisión reclasificado debe corresponder al valor calculado antes de que la entidad emisora entrara en proceso de liquidación, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

Adicionalmente, es de precisar que los saldos de las cuentas antes mencionadas se mantendrán hasta tanto se haya definido la recuperabilidad o no de la Inversión o parte de ella, en caso de que se presenten remanentes de activos, de no ser así la entidad debe decidir la procedencia del castigo de tales saldos, con base en la correspondiente acta de liquidación de la entidad, atendiendo a lo consignado sobre el particular en el numeral 23 del mismo procedimiento antes citado.

CONCEPTO 201110-158542 del 21-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Aplicación del método de participación patrimonial en aquellas inversiones patrimoniales en entidades controladas, sobre las cuales se constituyen contratos de usufructo de acciones.

Doctor
CARLOS MARIO TOBÓN OSORIO
Subdirector de Contaduría
Empresas Públicas de Medellín-EPM
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158542, en la cual solicita se emita un concepto respecto de la situación expuesta a continuación:

“El Código Civil Colombiano en los artículos 823 y siguientes consagra el Derecho Real de Usufructo, el cual consiste en la facultad de usar y disfrutar una cosa, con la obligación de conservarla y restituirla a su dueño. Este derecho implica la desmembración de la propiedad, toda vez que mientras el usufructuario puede gozar del bien, el nudo propietario conserva la capacidad de disposición del mismo. (...)”

A su vez, los artículos 410 y siguientes del Código de Comercio contemplan la posibilidad de entregar acciones en usufructo, contrato que respecto de acciones nominativas se perfecciona mediante el registro en el libro de acciones y confiere todos los derechos inherentes a la calidad de accionista, excepto el de enajenarlas o gravarlas y el de su reembolso al tiempo de la liquidación. (...)”

El usufructo de acciones se constituye para que el usufructuario tenga el derecho a recibir los dividendos. El pacto de usufructo, puede hacerse con efecto retroactivo o con efecto prospectivo. Será retroactivo cuando el derecho que se concede al usufructuario le permita disfrutar de cualquier dividendo que se decreta con utilidades retenidas y/o causadas con anterioridad a la constitución del usufructo. Será prospectivo, si el derecho que se concede aplica solamente en relación con las utilidades que se causen con posterioridad a su constitución. Que sea lo uno o lo otro, depende de la libre voluntad de las partes.

Ahora bien, cualquiera sea la decisión que se tome en relación con la forma de contratar el usufructo, el dueño de las acciones (nudo propietario) de conformidad con el Manual de Procedimientos PGCP, deberá tener en cuenta que la aplicación del Método de Participación Patrimonial supone la existencia de los siguientes supuestos:

- Que la matriz o controlante tenga el poder de disponer de los resultados de la subordinada en el período siguiente,*
- Que la matriz o controlante no tenga la intención de enajenar la inversión dentro de los doce (12) meses siguientes al corte del ejercicio para el cual están elaborándose los respectivos estados financieros, y*
- Que la subordinada no tenga ninguna restricción para la distribución de sus utilidades.*

De no cumplirse cualquiera de los tres requisitos, en este caso la disposición de los resultados de la subordinada, la entidad contable pública debe abandonar el método de participación y reclasificar la inversión a inversiones patrimoniales en entidades no controladas, esto es, llevarla al Método del Costo, lo cual no se compadece con un contrato de usufructo en el que el único derecho que se entregue al usufructuario es el de la recepción de dividendos.

Por lo anterior, consideramos que estas disposiciones si bien son válidas para la generalidad de los negocios, no permitirían en el caso particular del usufructo de acciones, que la contabilidad de cuenta de una realidad económica avalada por nuestra legislación. (...)”

Por todo lo expuesto, nos permitimos presentar a usted una propuesta de aplicación parcial de Método de Participación, que consideramos consulta la realidad del negocio y permite que la información contable refleje la realidad económica:

Si el usufructo se concede retroactivo, necesariamente debe abandonarse el método de participación patrimonial en relación con la utilidad que se tiene contabilizada como parte del valor de la inversión por cuanto ya no retornará al nudo propietario, y mal puede mantenerse en balance un activo con una expectativa que no corresponde a la realidad. Sin embargo, debe mantenerse su aplicación en relación con otros rubros patrimoniales. Es decir, hacia futuro el nudo propietario no contabiliza la "utilidad por método de participación" de su subordinada; pero, en cambio, sí tendrá que mantener la contabilización del aumento o reducción del patrimonio de la subordinada proveniente de otras variaciones patrimoniales que no correspondan a utilidades. Si se concede el usufructo prospectivo, debe suspenderse la aplicación del método, pero conservándolo en relación con rubros distintos a las utilidades.

Se observa, entonces, que el abandono es meramente parcial y realmente supondría una suspensión de su aplicación estricta, para quedarse con una aplicación parcial del método.

Abandonar el método supone revertir los efectos de su aplicación, para convertir el saldo de la cuenta a valor de costo. Suspender significa mantener el valor del activo incidido con el método de participación, sin revertir nada y sin mover en el futuro la cuenta por efectos de las variaciones patrimoniales de la subordinada, excepto por el pago del dividendo que se haya reservado al nudo propietario.

Ahora, si el usufructo se constituye onerosamente con efecto retroactivo, y se determina un precio, ese precio representará un menor valor de la inversión hasta concurrencia del valor de las utilidades de la subordinada que se encuentren contabilizadas dentro del valor de la inversión. Cualquier exceso será utilidad en el resultado. Que se contabilice contra la cuenta de inversión tiene una explicación simple: la utilidad que se cede con el usufructo retroactivo, ya está contabilizada en libros como una utilidad por método de participación.

Pero si el usufructo se concede prospectivo, el valor que se pacte representará un ingreso en el resultado.

Si el usufructo es gratuito, el único efecto contable será el de abandono o suspensión del método de participación patrimonial como queda comentado.

Como quiera que no hay un desprendimiento patrimonial sino una limitación a la propiedad, el nudo propietario deberá revelar en notas a sus estados financieros la limitación a la propiedad. En este caso, somos del parecer que no es obligatorio el uso de las cuentas de orden para manejar por control activos en poder de terceros, porque no hay en realidad un activo en poder de terceros, sino apenas una porción del derecho que representa la propiedad.

Nuestra consulta se concreta entonces, a preguntar si en el evento de la realización de un contrato de usufructo de acciones puede aplicarse de manera parcial el método de participación de modo que se manifieste en la contabilidad la realidad del negocio o es necesario cesar por completo en su aplicación?"

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto del tema consultado, es necesario tener en cuenta los siguientes aspectos consignados en el Régimen de Contabilidad Pública:

MARCO CONCEPTUAL/ Características cualitativas de la información contable pública.

"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 del texto)

Normas Técnicas relativas a las cuentas del Activo/ 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."

PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS.

"8. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

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. (...)

9. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que éste sea menor que el valor intrínseco. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

10. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

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 del texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a las anteriores consideraciones, respecto de la aplicación parcial o la suspensión del método de participación patrimonial, en la actualización de inversiones patrimoniales sobre las cuales se constituyen contratos de usufructo de acciones, se concluye lo siguiente:

En primer lugar, respecto del tratamiento contable de las inversiones en acciones, es de atender lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos consignado en el Régimen de Contabilidad Pública, donde se establece que el método de participación patrimonial aplica en la actualización de inversiones patrimoniales en entidades sobre las cuales se ejerce el control.

Ahora bien, el control se entiende como 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, por lo cual cuando una entidad contable pública es propietaria de acciones de una sociedad sobre la cual ejerce control, debe aplicar el método de participación patrimonial, en la actualización de tales inversiones, teniendo en cuenta que la condición esencial para la utilización de dicho método, es que se tenga control sobre la subordinada.

Así mismo, en los casos en que se constituyen contratos de usufructo de acciones, sobre inversiones en entidades controladas, mediante los cuales el ente inversor se convierte en nudo propietario, pero conserva la capacidad de disposición sobre el activo como titular del derecho real de propiedad, ya que solamente se ceden al usufructuario, los derechos de percepción de los dividendos producidos por las acciones durante un período determinado, es una situación que no da lugar a modificar el procedimiento contable de actualización de la citada inversión, que se debe hacer por el método de participación patrimonial de manera integral, dado que no se está perdiendo el control sobre la inversión; solamente habrá lugar a cambio del método de actualización cuando se pierda el control en la subordinada, situación que debe constar expresamente en el contrato de usufructo, y debe ser revelada en las notas a los estados contables de la entidad.

No obstante lo anterior, y dado que el contrato no fue suministrado, es de precisar que las anteriores conclusiones corresponden al tratamiento contable de una situación general del contrato de usufructo de acciones, cuando el nudo propietario conserva el control de la inversión. Es claro que la negociación en particular y los términos suscritos en el contrato suministran mejores elementos de juicio, para la formulación del tratamiento contable de la transacción, y en caso de pactarse acuerdos diferentes en materia de derechos y obligaciones de los contratantes, se debe analizar cada situación específica, que permita definir su apropiado manejo contable, a fin de que la contabilidad pueda reflejar la realidad subyacente al negocio jurídico, en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 201112-159962 del 30-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL
		2	INTERNO CONTABLE
			CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
		2.1	1999 Valorizaciones
		2.2	3115 Superávit por valorización
		2.3	3240 superávit por valorización
	Subtema		Reconocimiento por parte del Hospital Departamental San Juan de Dios de Riosucio Caldas ESE de la actualización de aportes en cooperativas

Doctor
ANDRÉS FERNANDO DÍAZ B.
Contador
Hospital Departamental San Juan de Dios
Riosucio Caldas ESE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201112-159962, mediante la cual informa que *"En la visita de la Contraloría del año 2010 (Auditoría Regular), uno de los hallazgos fue el siguiente: 1. "Las inversiones de Renta Fija que posee la ESE Hospital Departamental San Juan de Dios de Riosucio, se encuentran sobrevaloradas al término de la vigencia 2010 (...) la respuesta que dimos fue la siguiente: R/ Para aclarar su hallazgo se transcribe aparte contenido en la Circular Básica Contable y Financiera de la Superintendencia de la Economía Solidaria (...) creemos que el saldo de la cuenta está bien reportado; en caso contrario se realizarán las consultas pertinentes para su reclasificación. La Contraloría se sostiene en el hallazgo pero no nos argumenta la forma de realizar el registro contable; por lo anterior solicitamos de su ayuda para la solución"*.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De conformidad con el numeral 5º de la Circular Externa 004 de 2008, expedida por la Superintendencia de la Economía Solidaria, expresa que *"La revalorización de aportes sociales es una forma de reconocer la pérdida del poder adquisitivo constante de los aportes, toda vez que éstos se consideran un capital de riesgo y no generan rendimiento alguno.*

Así las cosas, las cooperativas y los fondos de empleados podrán mantener el poder adquisitivo constante de los aportes sociales individuales de sus asociados incrementándolos anualmente hasta un tope máximo igual al índice de precios al consumidor certificado por el DANE para el año inmediatamente anterior. Este incremento se aplicará a ejercicios económicos posteriores (artículo 1 Decreto 3081 de 1990).

Esta revalorización se efectuará con cargo al fondo que para tal efecto haya constituido la organización solidaria y previa autorización de la asamblea.

En caso de retiro de asociados antes de diciembre de cada año, aplicará la revalorización de aportes teniendo en cuenta lo que apruebe la asamblea al cierre del ejercicio. La revalorización se hará, con base en la fecha de solicitud de retiro y el cálculo del monto promedio día/año aportado por el asociado."

Tratándose de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, el numeral 18 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos derivados con fines de cobertura de activos señala que *"Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario".* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 20 del mismo texto normativo 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”*. No obstante, si no se cuenta con el valor intrínseco, estos aportes se pueden valorar utilizando la metodología legalmente aprobada.

El mismo numeral señala que *“La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES (...)”*, en concordancia con el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

De las citadas consideraciones se concluye que las inversiones en entidades no controladas se actualizan comparando su costo con el valor intrínseco, cuando se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y con su cotización en bolsa, si se clasifican como de alta y media bursatilidad. Tratándose de aportes en organismos cooperativos, la actualización corresponde con los valores técnicamente establecidos, de conformidad con las normas que para tales efectos expidan las respectivas autoridades que ejercen inspección, vigilancia y control.

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.

2. PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL A FAVOR DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES Y ÁREAS METROPOLITANAS

3. HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO 20111-150774 del 01-02-11	
Este concepto se complementa y ajusta mediante el concepto 20116-155688 del 08-08-11	

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de DANSOCIAL de los bienes transferidos a CISA S.A. mediante convenios interadministrativos de compraventa de bienes inmuebles

Doctor
JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ
Profesional Especializado
Gestión Financiera
Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria-DANSOCIAL
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150774, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento del traslado de los bienes inmuebles de Dansocial a Central de Inversiones S.A. -CISA, mediante el convenio interadministrativo de compraventa de inmuebles. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del convenio interadministrativo de compraventa de inmuebles entre Central de Inversiones S.A., y el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria-DANSOCIAL, señala que: "*OBJETO: Establecer los lineamientos generales para la compraventa de inmuebles que se encuentran relacionados en el Anexo No. 1 y 2 cuyo contenido corresponde a Inmuebles Saneados e Inmuebles No Saneados, respectivamente. (...)*".

La cláusula tercera del citado convenio expresa que: "*DANSOCIAL manifiesta que los inmuebles cuya propiedad transferirá a CISA, contemplados en el Anexo 1, están libres de todo gravamen, desmembraciones, usufructo, condiciones resolutorias de dominio, pleitos pendientes, embargos judiciales, anticresis. (...)*". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la cláusula Sexta establece que: "*PRECIO: CISA se obliga a pagar a DANSOCIAL como precio por los bienes inmuebles cuya titularidad ostente plenamente y aquellos que se tiene en común y pro indiviso, (...)*".

De igual forma, la cláusula octava determina que: "*FORMA DE PAGO: Atendiendo las disposiciones descritas en la Directiva Presidencial No. 06 de 2009, CISA cancelará el precio definitivo y de transferencia que resulte de la valoración final de los inmuebles, una vez estos hayan sido enajenados a favor de un tercero, al Tesoro Nacional, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al registro de dicha venta*".

En materia de la regulación contable, el párrafo 165 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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*". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 22 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con la venta de

propiedades, planta y equipo, señala que: “El registro contable considera si el valor de venta de las propiedades, planta y equipo es mayor, menor o igual a su valor en libros.

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de haberse registrado valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES”.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los bienes objeto de su consulta no cumplen con las características señaladas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, y dado que en la ejecución del convenio interadministrativo de compra venta de inmuebles, Dansocial transfiere la propiedad de los bienes inmuebles a CISA S.A., para que ésta los venda a un tercero, Dansocial debe aplicar lo señalado en el numeral 22 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señalado en las consideraciones.

Por lo cual, en el momento de la transferencia de los bienes a CISA. S.A., DANSOCIAL debe reconocer un débito en las subcuentas respectivas de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de venta pactado, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate. De existir una diferencia entre el valor en libros y el valor de venta, la entidad debe afectar la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, o 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, según corresponda.

En caso de haberse registrado valorizaciones se registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Ahora, considerando que cuando CISA S.A. enajene el bien debe transferir los recursos producto de la venta a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, Dansocial deberá reconocer una vez le sea informado del giro de los recursos, un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

CONCEPTO 20111-150842 del 07-02-11			

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL
		2.	INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		2.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
			1999 Valorizaciones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del DAS, del mayor valor que adquieren los semovientes caninos por efecto del adiestramiento

Doctora
BLEYDI 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 20111-150842 en la cual solicita que se le indique si el mayor valor que adquieren los semovientes caninos por efectos de adiestramiento que según concepto de reconocido valor técnico aumentan sus habilidades y eficiencia operativa en la detección de artefactos explosivos, narcóticos y otros elementos, se debe reconocer como un mayor valor del costo histórico de dichos semovientes o si por el contrario este mayor valor se debe reconocer como una valorización.

Es de anotar que mediante correo electrónico nos aclara que el mayor valor de los semovientes fue establecido mediante la comparación del valor en libros con el valor del avalúo presentado por el área responsable; y que el adiestramiento no tuvo costo alguno para el DAS.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 119, 132 y 133 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 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales (...)

132. Costo histórico. (...) 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. (...).

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable".

Por su parte, los numerales 18 y 19 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenidos en el 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 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 (...).

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que el mayor valor de los semovientes establecido a partir de la comparación del costo histórico con el valor del avalúo realizado, corresponde a una valorización, la cual se debe reconocer en la subcuenta 199953-Semovientes, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 311553-Semovientes, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, de conformidad con lo indicado en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO 20111-150794 del 08-02-11

Este concepto fue ampliado mediante el concepto 20113-152302 del 19-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Consideraciones para que la entidad decida si realiza los avalúos con personal de la entidad o con personas naturales o jurídicas

Doctora
ALEJANDRA PÁEZ OSORIO
Coordinadora Grupo Gestión Administrativa
Ministerio del Interior y de Justicia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150794, la cual consulta si: "(...) un funcionario del Ministerio del Interior y de Justicia, que ostenta el título de abogado y topógrafo, y además con la constancia de haber realizado un curso básico de avalúos en la Lonja de Propiedad Raíz de Bogotá, podrá ser considerado apto por la normatividad vigente, para elaborar el avalúo de una casa del Ministerio, ubicada en el Municipio de Saravena Departamento de Arauca, con el fin específico de actualizar contablemente su valor comercial (...)"

CONSIDERACIONES

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

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 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)

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).

CONCLUSIÓN

En consecuencia, si bien el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la Propiedades, planta y equipo, señala que el avalúo técnico se puede efectuar con personas 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; corresponde a la entidad definir los criterios y lineamientos para determinar si el funcionario del Ministerio del Interior y Justicia posee los conocimientos necesarios para adelantar el proceso de actualización, asunto que no es competencia de la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO 20112-151129 del 21-02-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la depreciación en activos de menor cuantía y los bienes exceptuados de la actualización

Teniente Coronel
NELSON GUAIDIA AMÉZQUITA
Jefe Oficina Contaduría General
Policía Nacional
Bogota, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151129 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1.- Los bienes de menor cuantía de que trata el numeral 14 del Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, se les debe aplicar el procedimiento establecido en el concepto 200912-138808 del 2 de febrero de 2010?.

2.- A los bienes que se exceptúan de la actualización, descritos en el numeral 21 del procedimiento citado en el numeral anterior, se les puede aplicar el procedimiento descrito en el concepto referido teniendo en cuenta que su costo es inferior a 35 salarios mínimos mensuales legales vigentes-SMMLV?

Es de anotar que mediante correo electrónico enviado por el Doctor Héctor Suesca, Analista contable de la Oficina de Contaduría General nos aclara que en este punto se mencionan los 35 SMMLV como parámetro para establecer si los activos cuyo costo es inferior a este monto y que se encuentran totalmente depreciados deben evaluarse y establecerse una nueva vida útil.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Depreciación de los activos de menor cuantía

El párrafo 169 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la depreciación de las propiedades, planta y equipo, señala: *"La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos".* (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 14 y 21 del Procedimiento 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, indica:

"14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA.

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".

"21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN.

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

Por su parte, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 200912-138808 del 2 de febrero de 2010, en lo relacionado con los activos totalmente depreciados en uso, establece "(...)

con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, 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”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que:

1. De conformidad con lo establecido en la norma técnica y el procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, los activos de menor cuantía que forman parte del grupo de Propiedades, Planta y Equipo podrán ser depreciados en el mismo año en que se adquieren o se incorporan a la contabilidad. Por su parte, los activos que superan la cuantía establecida cada año por la Contaduría General de la Nación para los bienes de menor cuantía deben depreciarse durante los años de vida útil que la entidad haya definido para los mismos.

Por lo anterior, respecto al caso consultado se debe tener en cuenta que lo indicado por la Contaduría General de la Nación en el concepto 200912-138808 del 2 de febrero de 2010 en el cual estableció que el reconocimiento de un activo de Propiedades, planta y equipo que se encuentra totalmente depreciado, y 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 por el valor del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su depreciación, es aplicable únicamente para los bienes a los que no se les haya aplicado el tratamiento de activos de menor cuantía, es decir aquellos que no se hayan depreciado en el año de adquisición o incorporación a la contabilidad.

2. Con respecto a los bienes muebles cuyo costo histórico es inferior a 35 SMMV exceptuados de efectuarles la actualización y que estando totalmente depreciados se encuentran en condiciones de uso, la entidad debe reversar el valor de estos bienes en la contabilidad, e incorporarlos nuevamente por el valor de un avalúo realizado y estimar una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de la depreciación, para lo cual debe tenerse en cuenta que:
 - a. Con independencia de que tales bienes se encuentren exceptuados de la actualización, este tratamiento es aplicable para los bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso.
 - b. Solamente es excepcional su aplicación para aquellos bienes a los que no se les haya aplicado el tratamiento de la depreciación de activos de menor cuantía.

CONCEPTO 20111-150311 del 02-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Procuraduría General de la Nación de valorizaciones de bienes correspondientes al año 2009 que no fueron incorporados y a los cuales en el año 2010 se les ha reconocido mejoras

Doctora
 AMPARO BOHÓRQUEZ ALZATE
 Coordinadora Grupo de Contabilidad (e)
 Procuraduría General de la Nación
ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20111-150311 en la cual solicita orientación para reconocer contablemente la diferencia negativa que se presenta por la no incorporación de la valorización realizada a los bienes inmuebles al proceso contable del año 2009, a los cuales durante el año 2010 se les ha reconocido las mejoras realizadas.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos al párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública, que respecto al principio de Contabilidad Pública 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".* (Subrayado fuera de texto).

El Párrafo 173 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo 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).

De otra parte, el numeral 1º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con las adiciones y mejoras de las propiedades, planta y equipo dispone 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).

Respecto a la actualización de las propiedades, planta y equipo, los numerales 18º, 19º, 20º y 21º del mencionado procedimiento, disponen:

"18. ACTUALIZACIÓN

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

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

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

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.

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES.

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

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN.

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

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que la actualización de los bienes realizada en el año 2009 puede reconocerse en el año 2010, si consideramos que para efectos contables la frecuencia de la actualización de las propiedades, planta y equipo, conforme a la normatividad contable vigente, está definida cada tres años, siempre y cuando los bienes no hayan experimentado cambios significativos con anterioridad al cumplimiento de este plazo.

En tal sentido, si las adiciones y mejoras realizadas modifican significativamente las condiciones iniciales tenidas en cuenta para la valoración del bien, la entidad deberá realizar una nueva medición con el apoyo de personal de la misma entidad o de otras entidades públicas especializadas y proceder a su reconocimiento contable.

Para el efecto, la entidad deberá reconocer la diferencia que se presente 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, cuando el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros.

Ahora bien, si el costo de reposición o el valor de realización es menor al valor en libros, la entidad debe debitar las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditar las subcuentas correspondientes de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. Si se presenta un 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).

CONCEPTO 20112-151779 del 15-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo

	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP de las desvalorizaciones

2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de uso público e históricos y culturales.
	Subtema	1.1.1	Revelación por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Pueblo- DADEP de los Bienes de uso público e históricos y culturales a los cuales no ha sido posible efectuar medición monetaria confiable

Doctor

JULIO CÉSAR FRANCO VARGAS

Subdirector Administrativo, Financiero y de Control Disciplinario

Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público-DADEP

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151779 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. El DADEP viene reconociendo las desvalorizaciones generadas producto de la actualización de los bienes inmuebles, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por lo anterior solicita que se le indique si es correcto este tratamiento.
2. Respecto a los bienes de uso público e históricos y culturales, solicita que se le aclare si es correcto registrarlos por un valor simbólico de un millón de pesos dado que carecen de costo de adquisición y que no son objeto de actualización según lo indicado en la Circular Externa 060 de 2005, expedida por la Contaduría General de la Nación.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

4. Tratamiento contable de las desvalorizaciones.

El numeral 19 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, respecto al registro contable de la actualización, establece:

"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 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 dinámica señala que la citada cuenta se debita con: "(...) 4- El valor de la disminución de la provisión al desaparecer la causa que la originó", y se acredita con "El valor en exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición".

5. Registro de bienes de uso público e históricos y culturales por un valor simbólico.

Los párrafos 127, 130, 132, 177, 178 y 180 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el costo histórico y los bienes de uso señalan:

"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: (...)

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.

(...)

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. 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.

(...)

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

177. Los bienes de 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 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". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Tratamiento contable de las desvalorizaciones.

A partir del año 2007, con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública si como resultado del proceso de actualización de las propiedades, planta y equipo, el valor del avalúo del bien es menor que el valor en libros, la diferencia se reconoce afectando las valorizaciones si existieren, hasta agotar su saldo, y el exceso para el caso de las entidades de gobierno general se reconoce como una provisión, debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db) y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr), lo anterior siempre que los activos objeto de provisión no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables.

2. Registro de bienes de uso público e históricos y culturales por un valor simbólico.

Los bienes de uso público e históricos y culturales se reconocen por su costo histórico, el cual corresponde al precio de adquisición o importe original, y para el caso de los recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales corresponde al valor convenido, y cuando no exista ninguno de los anteriores, el costo histórico se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. No obstante, en caso de que no sea posible efectuar una medición monetaria confiable a este tipo de bienes se deben revelar por medio de información cualitativa o cuantitativa física en las notas a los estados financieros.

Por tanto, para el caso consultado dado que la asignación de un valor simbólico, no puede catalogarse como una medición monetaria confiable, si no es posible determinar el costo histórico a través del precio de adquisición o importe original, del valor convenido entre las partes o mediante avalúo técnico, la entidad debe retirar el saldo registrado en la cuenta y subcuenta correspondiente, del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y 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.

De otra parte, le informamos que la Circular 060 de 2005 fue derogada con la expedición de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20113-152303 del 30-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
		2.1	3125 Patrimonio Público incorporado
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación de los bienes recibidos de los municipios en comodato

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2715 Provisión para prestaciones sociales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación de pasivos estimados de obligaciones laborales

Doctor
JUAN CARLOS CANAL ALBÁN
Director Seccional Administrativo y Financiero
Fiscalía General de la Nación Seccional Neiva
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–152303 en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicar la entidad en los siguientes casos: 1) A los bienes recibidos de los Municipios en calidad de comodato, 2) A las provisiones de los pasivos estimados no causados por concepto de obligaciones laborales, 3) Al tipo de indicadores que debe aplicar la entidad para analizar la realidad financiera, económica, social y ambiental, así como los análisis e interpretaciones que debe acompañar a la información contable.
Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1) Bienes recibidos en comodato.

Los bienes recibidos en comodato entre entidades del gobierno general están contemplados para efectos de su tratamiento contable como bienes de uso permanente sin contraprestación. Al respecto 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 señala:

"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.*

(...)

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)

2) Reconocimiento de pasivos estimados por concepto de obligaciones laborales.

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad define los Principios de Contabilidad que rigen el proceso para la generación de la información contable pública, de los cuales citamos el de Devengo o Causación y el de la Prudencia, que señalan:

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

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

En relación con los pasivos estimados el párrafo 233 del numeral 9.1.2.6, de las Normas técnicas relativas a los pasivos del Régimen de Contabilidad Pública determina que *"comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable."*

De otra parte la descripción de la cuenta 2715-PROVISION PARA PRESTACIONES SOCIALES contenida en el Catálogo de cuentas del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"Representa el valor de las obligaciones 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 del grupo 51-De administración, 52-De operación, 55-Gasto público social y la clase 7-Costos de producción."

Así mismo, la dinámica de la mencionada cuenta establece que se acredita con *"1- el valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos"*.

3) El tipo de indicadores que debe aplicar la entidad para analizar la realidad financiera, económica, social y ambiental, así como los análisis e interpretaciones que debe acompañar a la información contable.

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996 en relación con las funciones de la Contaduría General de la Nación señala en el literal i): *"Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación."*

CONCLUSIÓN

1) Bienes Recibidos en comodato.

Para el reconocimiento de los bienes que la Fiscalía ha recibido de los Municipios en calidad de comodato, le es aplicable el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo para los bienes de uso permanente sin contraprestación, por tratarse de operaciones entre entidades del gobierno general. Estos bienes deben reconocerse como propiedades, planta y equipo y registrarse por el valor convenido mediante un débito a la subcuenta que identifique en cada cuenta el bien recibido, con crédito a la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

2) Reconocimiento de pasivos estimados por concepto de obligaciones laborales.

Atendiendo los principios contables de Devengo o Causación y el de la Prudencia la entidad debe contabilizar, además de los gastos corrientes, los potenciales originados en las operaciones del período, en este caso las obligaciones laborales que representan pasivos estimados que surgen de pactos colectivos contraídos por la entidad, que se registran debitando la subcuenta y cuenta que correspondan de los Grupos 51-De administración y 52-De operación y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES.

3) El tipo de indicadores que debe aplicar la entidad.

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos relacionados con la organización interna, como es la definición de los indicadores de desempeño, aspecto que correspondería a la evaluación de la gestión administrativa o financiera de la entidad.

CONCEPTO 20113-152302 del 19-04-11 Este concepto amplía el concepto 20111-150794 del 08-02-11	

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Consideraciones para que la entidad decida si realiza los avalúos con personal de la entidad o con personas naturales o jurídicas

Doctora
ALEJANDRA PÁEZ OSORIO
Coordinadora Grupo Gestión Administrativa
Ministerio del Interior y de Justicia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152302, en la cual solicita ampliación al concepto 20111-150794, *"en el sentido de señalar las normas sobre el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, las cuales prevén, según se estipula en el concepto, que "el avalúo técnico se puede efectuar con personas de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas (...), y armonizarlas en concordancia con lo establecido en el Decreto 2150 de 1995."*

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política, acerca de los Principios de la Función Administrativa, establece que *"La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. 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"*.

El artículo 83 de la Ley 190 de 1995 *"por la cual se dictan normas tendientes a preservar la moralidad en la Administración Pública y se fijan disposiciones con el fin de erradicar la corrupción administrativa"*, facultó al señor Presidente de la República *"(...) para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios, existentes en la Administración Pública. En ejercicio de dichas facultades no podrá modificar códigos, ni leyes estatutarias u orgánicas"* (Subrayado fuera de texto).

En virtud de su competencia constitucional y legal el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2150 de 1995, reglamentario de la Ley 190 del mismo año, cuyos considerandos determinan, entre otros, *"Que el artículo 209 de la Constitución Política señala que la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad y eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, delegación y desconcentración de funciones"*, por lo cual, las actuaciones administrativas de la entidad deben considerar las respectivas normas expedidas en pro de reducir los trámites.

En ese sentido, el artículo 27 del citado Decreto, señaló que *"Los avalúos de bienes inmuebles que deban realizar las entidades públicas o que se realicen en actuaciones administrativas, podrán ser adelantados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi o por cualquier persona natural o jurídica de carácter privado, que se encuentre registrada y autorizada por la Lonja de Propiedad Raíz del lugar donde esté ubicado el bien para adelantar dichos avalúos"*.

Es así como la entidad decide si realiza los avalúos con personal idóneo de la entidad o los realiza con personas privadas naturales o jurídicas, considerando en todo caso los Principios que rigen la Función Administrativa.

El párrafo del mismo artículo 27 del Decreto 2150 de 1995 indica que *"Si la entidad pública escoge la opción privada, corresponderá a la Lonja determinar, en cada caso, la persona natural o jurídica que adelante el avalúo de bienes inmuebles"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Gobierno Nacional expidió los Decretos Reglamentarios 2474 de 2008, para efectos de la determinación del precio de adquisición, y el Decreto 4444 de 2008 para efectos de determinar el precio de venta de los bienes inmuebles cuando de contratación pública se trate.

El artículo 83 del Decreto 2474 de 2008 señala que *"Para efectos de la adquisición de inmuebles, las entidades estatales solicitarán un avalúo comercial que servirá como base de la negociación. Dicho avalúo podrá ser adelantado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi o por cualquier persona natural o jurídica de carácter privado, que se encuentre registrada en el Registro Nacional de Avaluadores"* y el artículo 10 del Decreto 4444 de 2008 establece que *"Para efectos de determinar el precio mínimo de venta de los bienes inmuebles de las entidades públicas, la entidad deberá obtener el avalúo comercial de los mismos, el cual podrá ser adelantado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, bancas de inversión o por cualquier persona natural o jurídica de carácter privado que se encuentre registrada en el Registro Nacional de Avaluadores"*.

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública no señala condicionamiento alguno para los avalúos que deban realizar las entidades del Estado en los procesos de contratación pública, los cuales deben seguir las normas especiales señaladas por el Gobierno Nacional, en términos de la eficiencia y la transparencia exigida por la modalidad de selección abreviada, conforme a la Ley.

A lo que se refiere la normativa contable pública es a la actualización, para efectos contables, de los activos reconocidos por la entidad contable pública, no en el momento de su compra o venta, sino en su medición posterior. Al respecto el párrafo 166 del Marco Conceptual, del Régimen de

Contabilidad Pública, 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"*. (Subrayados fuera de texto)

Para ese caso, el numeral 18 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala, que *"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"*.

En cuanto a la frecuencia de las actualizaciones de valor, el párrafo 19 del mismo Procedimiento determina 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 (...)"*.

Es así como el Régimen de Contabilidad Pública no se refiere a la determinación de precios para efectos de procesos de contratación pública, sino a los avalúos que se realizan con el objeto de actualizar el valor de un bien usado en el desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, es decir, para aquellos que hacen parte de las Propiedades, Planta y Equipo. En ese caso, la normativa contable pública, con la intención de propiciar el cumplimiento de los principios constitucionales de la Función Administrativa, ha determinado que se debe tener en cuenta la relación costo beneficio, para lo cual la entidad deberá evaluar si los realiza con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas.

En cuanto a la relación costo beneficio el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2007, sobre control interno contable, 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"*.

En ese sentido, es la entidad contable pública la que evalúa la relación costo beneficio para efectos de decidir si realiza los avalúos técnicos que tengan como objeto actualizar el valor de las Propiedades, Planta y Equipo con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas, o con el apoyo de otras entidades públicas de acuerdo con las circunstancias y situaciones que a bien considere pertinentes, documentando las decisiones, conforme a las políticas, manuales y funciones, enmarcados en las respectivas normas legales.

CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública señala que para efectos de la actualización contable de los activos reconocidos como Propiedades, Planta y Equipo, la entidad contable pública debe elegir, considerando la relación costo-beneficio, si dicho proceso se realiza con personal de la entidad o con personas naturales, jurídicas privadas, o con el apoyo de otras entidades contables públicas, en cumplimiento de los principios que rigen la Función Administrativa, criterio que coincide plenamente con lo señalado por las diferentes normas legales que regulan los avalúos.

Cuando la entidad decida que la actualización contable de los bienes que posee la entidad sea contratada, deberá dar aplicación a las normas especiales emitidas por el Gobierno Nacional, sobre la selección idónea de evaluadores y otros aspectos relacionados, tales como los Decretos 2150 de 1995, 2474 y 4444, de 2008 y demás normas a que haya lugar.

En ese sentido, este Despacho no encuentra contradicción entre lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública para la actualización de las Propiedades, Planta y Equipo y las normas que sobre avalúos ha emitido el Gobierno Nacional, entre las que se encuentran los citados decretos.

CONCEPTO 20114-153332 del 04-05-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de las valorizaciones

2	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soprtres , comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1.	Documentos soportes para determinar las valorizaciones

Doctor
PEDRO NILSON AMAYA MARTÍNEZ
Concejal
Bucaramanga-Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153332, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

"1. ¿Solicito copia de los informes remitidos por el Municipio de Bucaramanga a su despacho en cumplimiento de los artículos 79.3 y 79.4 de la ley 715 de 2001?"

2. ¿Contablemente qué incluye el rubro VALORIZACIONES del régimen de las (sic) contabilidad pública para las empresas de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial y/o mixto?"

3. ¿A su vez, si una ESP oficial o mixta tiene en propiedades 100 millones de pesos en activos fijos totales representados en redes principalmente, es válido desde el punto contable que se establezca como Valorización un valor de 200 millones de pesos en el mismo período?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Catálogo de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 1999-Valorizaciones: *"Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas. (Subrayado fuera de texto).*

Por su 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 establecer 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 referencias publicados por organismos oficiales especializados. (...)"(Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con los documentos soporte, el párrafo 337 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican que: *"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."*

CONCLUSIÓN

De acuerdo a las consideraciones expuestas se concluye que las valorizaciones son el resultado que se deriva del mayor valor de un avalúo técnico mediante el cual se determine el costo de reposición o el valor de realización frente al valor en libros. En consecuencia, las valorizaciones corresponden a los comportamientos positivos de factores intrínsecos y de criterios tales como la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, y el grado de negociabilidad de los bienes.

Ahora bien, con respecto al tercer punto, relacionado con la procedencia de hacer el registro contable de la cuenta valorizaciones, éste registro es aplicable por el mayor valor determinado siempre y cuando la entidad tenga soportado técnicamente dicho valor; además cabe agregar que las entidades contables deben efectuar las actualizaciones 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, registrando su efecto en el período contable respectivo.

Acogiendo la Norma técnica con relación a los soportes, los cuales son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones, y si la entidad presenta los documentos que le permitan determinar el mayor valor de los bienes a título de valorizaciones, es procedente el reconocimiento contable de los efectos derivados de una medición técnica.

Finalmente, se le anexa un CD que contiene los informes que han sido entregados a la Contaduría General de la Nación por parte del Municipio de Bucaramanga durante los años 2009 y 2010.

CONCEPTO 20115-153894 del 05-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento 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
	Subtema		Reconocimiento por parte del Departamento Administrativo de Seguridad - DAS de los bienes de uso compartido con el Fondo Rotatorio del DAS

Doctora
CLAUDIA ISABEL GONZÁLEZ SÁNCHEZ
Secretaria General
Departamento Administrativo de Seguridad - DAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153894, en la cual consulta en el caso de los bienes adquiridos por el Fondo Rotatorio del DAS y su uso es compartido con el DAS en proporción de un 50% o más de la entidad propietaria de los bienes, cuál sería la entidad que debe reconocer los bienes?.

De otra parte, ¿Se entendería como contraprestación los gastos asumidos por el DAS para la conservación, protección y mantenimiento de los bienes propiedad del Fondo Rotatorio?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala:

"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."

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 3.2. en relación con los **Manuales de Políticas contables, procedimientos y funciones**, indica: "*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

Los bienes de uso permanente sin contraprestación son aquellos recibidos por la entidad sin que medie traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna y, tratándose de operaciones entre entidades del gobierno general, su reconocimiento como Propiedades, planta y equipo debe realizarlo la entidad que los utilice. Ahora bien, en relación con el reconocimiento de los bienes que se usen en forma compartida por las dos entidades de gobierno, cuyo porcentaje de uso sea del 50% para cada una de ellas, le corresponde el reconocimiento a la entidad según se establezca en las políticas para el manejo y control de las Propiedades, planta y equipo, que deben expedirse en desarrollo de las competencias de orden administrativo.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política Nacional y la Ley 298 de 1996, no es competencia de la CGN calificar si los gastos para la conservación, protección y mantenimiento asumidos por el propietario son o no una contraprestación.

CONCEPTO 20115-154237 del 30-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Determinación de los criterios para la elaboración de avalúos

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 20115-154237, mediante la cual consulta si la Contaduría General de la Nación – CGN considera como método de reconocido valor técnico para la asignación de valor a los activos fijos el valor presente de los flujos de caja, toda vez que el artículo 6º de la resolución 354 de 2007 derogó la Circular externa 060 de 2005, norma que sí lo consideraba.

En tal sentido este despacho se permite manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Si bien la circular externa 060 de 2005 fue derogada por la Resolución 354 de 2007, el Régimen de Contabilidad Pública – RCP, adoptado mediante dicha resolución, incorporó en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del manual de procedimientos, los principales criterios contenidos en la circular externa. Es así como en el numeral 18 de dicho procedimiento al prescribir el tratamiento de la actualización de las propiedades, planta y equipo establece que:

“El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...) 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo la normatividad vigente las Propiedades, plantas y equipos se deben actualizar mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El costo de reposición y el valor de realización se pueden establecer 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.

Como se observa, el procedimiento vigente no hace una referencia expresa de los métodos de reconocido valor técnico que podrían adoptarse para realizar los avalúos, pero si determina los principales criterios que deben ser tenidos en cuenta por la entidad para la elaboración de los avalúos. En consecuencia, le corresponde a la entidad la responsabilidad de determinar y demostrar cuál es el método que mejor se ajusta para valorar sus activos, para lo cual debe tener en cuenta la disponibilidad de información confiable y la relación costo-beneficio para la entidad.

No obstante lo anterior, el procedimiento al hacer referencia expresa a los terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción, indica que la entidad puede aplicar el método residual, que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto al monto total de las ventas proyectadas, que no es otra cosa que la aplicación del valor presente neto.

CONCEPTO 20115-153851 del 13-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Presidencia de la República del retiro de un lote de su propiedad entregado a la alcaldía de Santa Marta sin ninguna contraprestación

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Asesor Área Financiera-Contabilidad
Presidencia de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20115-153851, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"La Presidencia de la República es propietaria, mediante Escritura Pública, de un lote ubicado en Santa Marta, Magdalena. Este Lote tiene una construcción a nombre de la Alcaldía de Santa Marta, y dicha Alcaldía, debido a que está utilizando el terreno, lo tiene registrado en la Cuenta No. 160501-Terrenos Urbanos.*

Atentamente me permito solicitar concepto acerca del registro que debemos hacer para la contabilización del lote anteriormente mencionado.

Es importante aclarar que el lote no ha sido dado en comodato a la Alcaldía."

Mediante comunicación adicional, manifiesta que la Presidencia de la República se encuentra realizando todas las gestiones para transferir el terreno al Municipio.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

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)

Igualmente, el numeral 9.1.5 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, contenidas en el Marco Conceptual 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.*

(...) 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 numeral 25 del citado procedimiento, expresa que *"Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general."* (Subrayado fuera de texto)

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL 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."

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que tanto la Presidencia de la República como la Alcaldía de Santa Marta se catalogan como entidades de gobierno general, y el bien recibido está siendo utilizado en forma permanente por parte de la Alcaldía de Santa Marta, sin que exista una contraprestación a favor de la Presidencia de la República, ésta deberá retirar el bien mediante 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 acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1605-Terrenos, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar la propiedad del terreno en cuentas de orden de control mediante un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y como contrapartida la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, si adicionalmente la entidad decide efectuar el traslado de la propiedad, debe proceder a cancelar las cuentas de orden respectivas.

CONCEPTO 20115-153961 del 17-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		2	

	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
		2.1	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte de las instituciones educativas de de los bienes adquiridos con recursos del municipio o propios cuando el proceso contable es independiente

Doctor
HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO
Municipio de Pereira
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153961, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

- "1. El Municipio realiza compra de Bienes para ser entregados a las Instituciones Educativas y Centros Educativos, para su funcionamiento.*
- 2. Dichas instituciones y Centros Educativos tienen registrado su propio NIT y presentan sus propios estados financieros*
- 3. Dichas entidades educativas compran bienes con recursos propios o son recibidos en donación por diferentes entidades.*
- 4. El Municipio consolida la información para ser presentada a la CGN entre el Municipio y las instituciones educativas*

Pregunta al respecto.

- 1. Quien registra en la cuenta 16 los bienes el Municipio o la instituciones educativas*
- 2. Los Bienes comprados con recursos propios y recibidos en donación los registran las instituciones educativas en su contabilidad, como diferencia de los recibidos del Municipio."*

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 42, 141 y 165 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan: "42. Las entidades del Sector Público, definidas (...) 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. (...)

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.(...)

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

El numeral 1 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que "*Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.*

(...) Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. (...).
En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, (...)".
(Subrayado fuera de texto)

El mismo texto normativo en el literal a) del numeral 2, en relación con la organización del proceso contable en forma independiente, señala: "*La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSION

Dado que el reconocimiento de los bienes, de conformidad con las normas técnicas de los activos y de propiedades, planta y equipo está en función de quien los utiliza, y que se tiene una organización del proceso contable en forma independiente, corresponde a las Instituciones Educativas reconocer en el grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO los bienes que utilizan para el desarrollo de sus actividades de cometido estatal, con independencia de que sean adquiridos con recursos del Municipio, con recursos propios o que provengan de donaciones, dado que son éstas las que están beneficiándose del potencial de servicios que estos reportan.

Ahora bien, si se requiere identificar los bienes que fueron entregados por el Municipio, los adquiridos con recursos propios y los recibidos por donaciones, la entidad podrá hacerlo mediante la creación de auxiliares.

CONCEPTO 20114-153493 del 12-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Servicios Postales Nacionales S.A. de la depreciación de los bienes recibidos por medio de actas de transferencia de Adpostal en liquidación

Doctor
JULIO A. 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 20114-153493, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada: "(...) *Servicios Postales Nacionales S.A., mediante Actas de Transferencia, recibió de Adpostal en Liquidación, bienes que fueron declarados afectos al servicio y necesarios para garantizar la continuidad en la prestación del servicio de correo, el cual en su calidad de nuevo operador postal oficial le fue encomendado por el Ministerio de las Tecnologías y las Comunicaciones.*

Los registros efectuados en el momento de la transferencia se realizaron siguiendo el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en su numeral (8)-Traslado de bienes entre entidades contables públicas, que implican la transferencia de la propiedad de tales bienes así:

- *Se debitó la subcuenta del grupo 16-Propiedad, Planta y Equipo, acreditando la subcuenta 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.*

La depreciación de los bienes inmuebles transferidos se efectúa utilizando el método de línea recta, acreditando la subcuenta 1685-Depreciación acumulada (Activo) y debitando la subcuenta 5330-Depreciación acumulada (Gasto); para los bienes muebles los que por tratarse de activos de menor cuantía fueron depreciados 100% en el cierre del ejercicio del año 2009, afectándose la subcuenta 1685-Depreciación acumulada (Activo) contra la subcuenta 5330-Depreciación acumulada (Gasto), de acuerdo con el Instructivo No. 6 del 13 de enero de 2009 expedido por la Contaduría General de la Nación. Estos registros se realizaron para reconocer mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

CONSULTA: ¿Es correcto, el método aplicado para el registro de la depreciación de estos bienes que fueron trasladados por Adpostal en Liquidación, mediante actas de transferencias y que están directamente asociados con actividades de prestación de servicios en desarrollo de su objeto social? ¿Existe otro método alternativo?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 165 y 169 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los activos, 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.(...)*"

169. La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, los numerales 5 y 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos, establecido 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.(...)”

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. (...)*”

“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. (...)”

El Catálogo General de Cuentas en la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, establece que: “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.”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, 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.

En ese sentido, el método depreciación de Línea recta utilizado por la empresa Servicios Postales Nacionales, es un método de reconocido valor técnico aceptado por el Régimen de Contabilidad Pública en el numeral 5 del citado procedimiento, además también se consideran otros métodos de reconocido valor técnico como: Número de Unidades de Producción u Horas de Trabajo, Suma de los Dígitos de los Años y Doble Tasa sobre Saldo Decreciente y vidas útiles, por lo tanto, la entidad determinará cuál es el método que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos derivados de cada bien.

Cabe agregar, que las erogaciones y cargos asociados a la producción de bienes y a la prestación de servicios se reconocen en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN. Por lo tanto, la depreciación de los bienes afectos a la prestación de servicios se reconoce en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIÓN.

CONCEPTO 20116-154915 del 19-07-11

TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de UNE Telefónica de Pereira de la entrega en comodato de equipos para servicios de Internet y Tv. a clientes

Señor
GEOVANNY VILLADA ZAPATA
Analista de Activos Fijos
UNE Telefónica de Pereira
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154915, en la cual consulta sobre el manejo contable que de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, debe darse a equipos tales como terminales necesarios para la prestación de servicios de Internet Banda Ancha, o especiales de TV, que son entregados en comodato a los clientes. Precisa la consulta que por el préstamo de tales equipos no se cobra ningún valor al cliente, a quien no se traslada la propiedad del equipo, pero éste queda bajo su control por cuanto es quien lo usa y manipula hasta el momento de su reintegro a la compañía.

Pregunta: *¿Si los equipos entregados deben ser manejados como Propiedad, Planta y Equipo o como Inventarios?*

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el tema consultado, es de aplicar las disposiciones normativas que le son aplicables, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a:

Normas técnicas relativas a los Activos.

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 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 lo 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 del texto)

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.* (...)" (Subrayado fuera del texto)

Catálogo General de Cuentas

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.*"

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...), 1670- Equipos de comunicación y computación, (...)" (Subrayado fuera del texto)

DINÁMICA

Se debita con:

1. El valor de los bienes entregados a terceros para su uso, administración o explotación.

Se acredita con:

1. El valor de la restitución de los bienes entregados y su reclasificación al activo correspondiente. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo 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.* (...)"

El mismo numeral 25 del mencionado procedimiento, respecto de los casos de entrega de bienes para el uso permanente sin contraprestación por parte de una entidad de gobierno general a una empresa pública, establece: "*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. (...) ". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anterior, en relación con el tratamiento contable a efectuar por la empresa, en las operaciones de entrega en comodato a los clientes de equipos necesarios para la prestación de servicios de Internet o TV, es de atender lo dispuesto en el numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo citado en las consideraciones, que es aplicable también en la entrega de bienes a particulares.

CONCEPTO 20116-155717 del 26-07-11

TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema	1.1.1	Avalúos de propiedades, planta y equipo con personal de la entidad

Doctora
LILÍAN PATRICIA MORALES ROJAS
Contadora - Área Financiera
Presidencia de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155717, en la cual consulta si el personal de la entidad debe cumplir alguna clase de requisito especial para efectuar los avalúos de las Propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala que se pueden efectuar avalúos con personal de la entidad.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 18 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala, que "La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que, como el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la Propiedades, planta y equipo, señala que el avalúo técnico se puede efectuar con persona 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; es potestad de la entidad definir los criterios, lineamientos y requisitos para determinar el funcionario de la entidad que posea las competencias para adelantar el proceso de actualización, de acuerdo con la naturaleza del bien objeto del avalúo.

CONCEPTO 20117-155834 del 05-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de ESE Red Salud, de los inmuebles recibidos del municipio de Armenia para la prestación de servicios de salud

Doctora
ELIANA GARCÍA CASTAÑO
Contadora
E.S.E. REDSALUD ARMENIA
Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155834, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de inmuebles que han sido entregados por el Municipio de Armenia a Redsalud Armenia E.S.E., de los cuales no se tiene certeza sobre la extensión real y desenglobe, pero si de la tenencia y uso ya que fueron recibidos para prestar los servicios de salud del municipio.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El informe de la auditoria financiera especial realizada por la Contraloría Municipal de Armenia a los informes de la vigencia fiscal 2010 de Redsalud Armenia E.S.E., indicó como hallazgo que la entidad contable pública registra en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO cinco inmuebles, los cuales según los certificados de tradición se encuentran a nombre del Municipio y presentan diferencias en los datos de extensión y desenglobe, motivo por el cual, expresa la Contraloría Municipal, deben trasladarse a cuentas de orden hasta cuando se legalice la titularidad de los bienes a favor de Redsalud E.S.E.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala en el párrafo 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.*"

En este contexto el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 25, señala respecto del traslado de bienes de entidades contables públicas del gobierno general a empresas lo siguiente:

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 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

En atención a lo expresado:

Los bienes inmuebles entregados a una empresa por una entidad del gobierno general, para permitirle la prestación de servicios o la generación de beneficios económicos, sin mediar la transferencia de la propiedad, no constituyen activos para la entidad que los recibe y el registro de acuerdo con lo expresado en el procedimiento contable para el reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación, deberá efectuarse en cuentas de orden para lo cual acreditará la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitará la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db)

Es pertinente señalar que el procedimiento contable aplicado por la entidad, corresponde a operaciones entre entidades del gobierno general, del cual no hace parte la E.S.E. Redsalud Armenia.

CONCEPTO 20117-155952 del 08-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Actualización de avalúos a inmuebles objeto de transferencia a título gratuito a otra entidad pública

Doctor
FERNANDO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ
Subdirector Administrativo y Financiero
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155952, en la cual nos informa que el Ministerio tiene proyectado transferir algunos bienes inmuebles a título gratuito a otras entidades públicas, y que tal actividad se estaría realizando antes de finalizar el presente año. Por lo anterior, solicita que se le indique si desde el punto de vista económico y teniendo en cuenta la relación costo-beneficio, es conveniente incurrir en cualquier tipo de gasto para la realización de los avalúos técnicos de dichos inmuebles, puesto que el Régimen de Contabilidad Pública contempla la posibilidad de transferir bienes a otras entidades públicas por el valor en libros o por uno estimado mediante avalúo técnico.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los numerales 18, 20 y 24 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)

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.

(...)

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 traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los avalúos de rigor para efectos de actualización contable se deben realizar cada tres años o antes si el valor en libros del bien experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición o valor de realización. Por tanto, para el caso consultado teniendo en cuenta que las expectativas del Ministerio de Transporte es trasladar el bien a otra entidad, no se requiere efectuar un proceso de actualización por parte de dicho Ministerio con ocasión de la entrega de estos bienes, en tanto que la entidad que los recibe los debe reconocer por el valor convenido entre las partes, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo, de conformidad con lo indicado en el numeral 24 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

No obstante, si las expectativas de la administración respecto al bien cambian y no se llega a efectuar el traslado de los bienes, el Ministerio de Transporte continuará realizando el avalúo de los bienes para efectos de actualización, observando el plazo y los parámetros indicados en los numerales 18, 19, 20 y 21 del citado procedimiento. Es de anotar que con el fin de evitar erogaciones significativas para la entidad, estos avalúos 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.

CONCEPTO 20116-155688 del 08-08-11	
Este concepto complementa y a la vez ajusta el concepto 20111-150774 del 01-02-11	

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1 1.1.2	Reconocimiento contable de los bienes transferidos a CISA a título oneroso Tratamiento contable de las operaciones derivadas de la aplicación del artículo 238 de la Ley 1450 de 2011

Doctora
LIGIA HELENA BORRERO RESTREPO
Contralora Delegada de Gestión Pública e Instituciones Financieras
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155688, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cómo se registran y ajustan contablemente, tanto en la entidad propietaria de los activos como en la entidad receptora, las operaciones relacionadas con la enajenación de los bienes inmuebles hecha por las entidades oficiales a CISA S.A., cuando estas operaciones se realizan por un menor valor al valor comercial establecido para dichos bienes, o a título gratuito según la normatividad aplicable?

Es de anotar que respecto a este punto, la Doctora Cynthia Arleth de la Contraloría Delegada de Gestión Pública e Instituciones Financieras, mediante comunicación escrita nos informa que los bienes inmuebles se transfieren a título oneroso a CISA a través de un contrato interadministrativo, de conformidad con lo establecido en los Decretos 4444 de 2008 y 4637 de 2008.

2. Teniendo en cuenta que mediante el artículo 238 de la Ley 1450 de 16 de junio de 2011, el Gobierno Nacional impone a las entidades públicas del orden nacional, la obligatoriedad de movilizar dentro de los seis meses siguientes a la expedición de la misma, carteras con más de 180 días de vencida y transferir a título gratuito los inmuebles de su propiedad que se encuentren saneados y que no requieran para el ejercicio de sus funciones, incluidos los de destinación específica que no estén cumpliendo tal función, así como aquellos activos que habiendo sido propiedad de las entidades del orden nacional en proceso de liquidación, una vez concluido el mismo no se hubiesen enajenado, a CISA S.A., para que ésta los comercialice o los

transfiera a título gratuito a otras entidades públicas, solicita que se le indique el tratamiento contable para estas operaciones.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. BIENES TRANSFERIDOS A CISA A TÍTULO ONEROSO

Los artículos 17 y 24 del Decreto 4444 de 2008, en lo relacionado con la enajenación de bienes del Estado, señalan:

"ARTÍCULO 17. PLAN DE ENAJENACIÓN ONEROSA. La entidad pública deberá adoptar el plan de enajenación onerosa de conformidad con el Decreto 4695 de 2005 (Derogado por el Decreto 4637 de 2008) y las normas que lo modifiquen, adicionen o deroguen, antes de proceder a la enajenación de sus bienes inmuebles.

(...)

ARTÍCULO 24. ENAJENACIÓN ONEROSA DE BIENES A CENTRAL DE INVERSIONES S. A., CISA. La entidad pública propietaria podrá enajenar los bienes de que trata el presente decreto a título oneroso a Central de Inversiones S. A., CISA, mediante contrato interadministrativo en el cual se estipularán las condiciones de venta.

El valor de transferencia a Central de Inversiones S. A., CISA, se acordará entre las partes, para lo cual aplicarán los modelos de valoración adoptados por la Junta Directiva de esta, de acuerdo con la naturaleza del bien. Para bienes inmuebles y muebles, el modelo de valoración de Central de Inversiones partirá del avalúo comercial (...). (Subrayado fuera de texto)

A su vez, los artículos 2 y el parágrafo 1 del artículo 4 del Decreto 4637 de 2008, establecen: *"ARTÍCULO 2o. PLANES DE ENAJENACIÓN ONEROSA. (...) Los bienes inmuebles que se incorporen dentro de los planes de enajenación onerosa, deberán enajenarse de conformidad con lo establecido en la Ley 80 de 1993, Ley 1150 de 2007, sus decretos reglamentarios y las normas que los adicionen o modifiquen.*

ARTÍCULO 4o. ADOPCIÓN DE LOS PLANES DE ENAJENACIÓN ONEROSA.

(...)

PARÁGRAFO 1o. En el evento en que ninguna entidad pública haya requerido la transferencia a título gratuito de los bienes inmuebles ofrecidos por la entidad propietaria dentro del plazo establecido en el presente artículo, dicha entidad deberá ofrecerlos en venta a Central de Inversiones S.A. (CISA) dentro de los treinta (30) días calendario siguientes, conforme a lo establecido por el artículo 24 del Decreto 4444 de 2008. (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con el recaudo de los recursos, producto de la enajenación de los bienes, la Directiva Presidencial 6 de 2009, señala: *"En desarrollo de lo previsto en el artículo 8o de la Ley 708 de 2001 y su Decreto Reglamentario 4637 de 2008, relacionados con los Planes de Enajenación Onerosa de bienes de las entidades estatales y en el literal e) del numeral 2 del artículo 2o de la Ley 1150 de 2007, relacionado con la enajenación de bienes del Estado por parte de las entidades estatales sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y su Decreto*

Reglamentario 4444 de 2008, los destinatarios de la presente Directiva, a partir de la fecha y durante la presente vigencia, deberán atender la siguiente instrucción:

La enajenación de los activos de que trata la presente directiva, se hará bajo la modalidad de contratación directa con Central de Inversiones S.A., la cual podrá realizarse a través de los siguientes mecanismos:

(...)

2. Mediante contrato de compraventa, conforme lo establece el artículo 24 del Decreto 4444 de 2008, en el cual se estipularán todas las condiciones de la venta de los activos. En este caso, el valor de la transferencia a Central de Inversiones S.A., se acordará entre las partes, para lo cual se aplicarán los modelos de valoración adoptados por la Junta Directiva de esta, de acuerdo con la naturaleza del bien y que partirá del avalúo comercial del mismo, de acuerdo con lo previsto en los artículos 10 y 12 del Decreto 4444 de 2008.

(...)

Los recursos de las enajenaciones que se realicen según lo dispuesto en la presente directiva, al igual que los provenientes de ventas estructuradas que se realicen a través de Central de Inversiones S.A. en desarrollo de lo previsto en el Decreto 4444 de 2008, deben ser consignados al Tesoro Nacional, por quien corresponda, una vez Central de Inversiones S.A. haya enajenado el bien a un tercero, cuando dichos bienes provengan de entidades del sector central del orden nacional, previo descuento de las comisiones y gastos producto de la administración y comercialización del activo. Lo anterior, sin perjuicio de aquellos recursos que por ley tengan una destinación específica.

La obligación de entregar los recursos producto de las enajenaciones al Tesoro Nacional, deberá quedar estipulada expresamente en el contrato interadministrativo que se celebre para el efecto (...)." (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con el tratamiento contable del contrato interadministrativo de compraventa celebrado entre DANSOCIAL y CISA S.A, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante el expediente 20111-150774 del 01 de febrero de 2011, en el cual se establece: " (...) *dado que en la ejecución del convenio interadministrativo de compra venta de inmuebles, Dansocial transfiere la propiedad de los bienes inmuebles a CISA S.A., para que ésta los venda a un tercero, Dansocial debe aplicar lo señalado en el numeral 22 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señalado en las consideraciones.*

Por lo cual, en el momento de la transferencia de los bienes a CISA. S.A., DANSOCIAL debe reconocer un débito en las subcuentas respectivas de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de venta pactado, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate. De existir una diferencia entre el valor en libros y el valor de venta, la entidad debe afectar la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, o 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, según corresponda.

En caso de haberse registrado valorizaciones se registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Ahora, considerando que cuando CISA S.A. enajene el bien debe transferir los recursos producto de la venta a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, Dansocial deberá reconocer una vez le sea informado del giro de los recursos, un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES”.

Así mismo, los numerales 7 y 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los recaudos en la Dirección General Crédito Pública-DGCPTN, señalan:

“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 contables públicas y, en consecuencia, sirven en las entidades para la cancelación de los derechos originados en los ingresos. También se utilizan para contabilizar los recaudos por responsabilidades fiscales, que realizan las tesorerías territoriales de la administración central.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 238 DE LA LEY 1450 DE 2011.

El artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, mediante la cual se expide el Plan de Desarrollo en lo relacionado con la movilización de activos, señala que: *“A partir de la expedición de la presente ley, las entidades públicas del orden nacional con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación, tendrán un plazo de seis (6) meses para ceder la cartera con más de ciento ochenta (180) días de vencida, al Colector de Activos Públicos –CISA para que este las gestione. La cesión se hará mediante contrato interadministrativo en las condiciones que fije el modelo de valoración que defina el Gobierno Nacional. La cartera de naturaleza coactiva y la que no esté vencida, podrá ser entregada en administración a CISA.*

Dentro del mismo plazo, las entidades a que se refiere el inciso anterior, transferirán a CISA, a título gratuito y mediante acto administrativo, los inmuebles de su propiedad que se encuentren

saneados y que no requieran para el ejercicio de sus funciones, incluidos aquellos que por acto público o privado sean sujetos de una destinación específica y que no estén cumpliendo con tal destinación, para que CISA los transfiera a título gratuito a otras entidades públicas o los comercialice. El Gobierno Nacional reglamentará las condiciones bajo las cuales CISA podrá reasignar los bienes inmuebles que reciba a título gratuito, señalando los criterios que debe cumplir la solicitud de la entidad que los requiera.

Los recursos derivados de la enajenación de dichos inmuebles, una vez deducidos los costos de comisiones y gastos administrativos o de operación, serán girados por CISA directamente a la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Aquellos inmuebles no saneados de propiedad de las entidades a que se refiere el presente artículo, que sean susceptibles de ser enajenados, serán comercializados o administrados a través de CISA mediante contrato interadministrativo.

PARÁGRAFO 1o. Vencido el plazo establecido en este artículo, las entidades públicas que se encuentran obligadas en virtud de lo aquí ordenado, deberán ceder o transferir a CISA para su comercialización los inmuebles que no requieran para el ejercicio de sus funciones, dentro del año siguiente al que lo reciban. En el caso de las carteras, la cesión se deberá cumplir a los ciento ochenta (180) días de vencida.

PARÁGRAFO 2o. La forma, los plazos para el traslado de los recursos que genere la gestión de los activos a que se refiere el presente artículo, las condiciones para determinar los casos en que un activo no es requerido por una entidad para el ejercicio de sus funciones, el valor de las comisiones para la administración y/o comercialización y el modelo de valoración serán reglamentados por el Gobierno Nacional.

PARÁGRAFO 3o. El registro de la transferencia de los inmuebles entre las entidades públicas y CISA, estará exento de los gastos asociados a dicho acto (...)". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Pregunta 1.

En lo relacionado con el tratamiento contable de los inmuebles que las entidades públicas transfieren a CISA a título oneroso mediante contrato interadministrativo de compraventa, la Contaduría General de la Nación se pronunció solamente sobre el tratamiento contable de la entidad que entrega el activo mediante el concepto 20111-150774 del 01 de febrero de 2011, razón por la cual se complementa y a la vez se ajusta el tratamiento contable indicado en dicha consulta en el siguiente sentido:

a) Tratamiento contable de la transferencia a título oneroso del inmueble por parte de la entidad pública a CISA mediante el contrato Interadministrativo de compraventa.

Teniendo en cuenta que en virtud de estos contratos de compraventa, la entidad pública transfiere los bienes a título oneroso a CISA, y que esta se compromete a cancelar una contraprestación por dicho bien, la entidad que transfiere los bienes reconoce un débito en las subcuentas respectivas de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la

cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de venta pactado, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate. De existir una diferencia entre el valor en libros y el valor de venta, la entidad debe afectar la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, o 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, según corresponda.

En caso de haberse registrado valorizaciones se registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Por su parte, CISA S.A., debe proceder a incorporar los bienes por el valor pactado con la entidad pública obtenido mediante la metodología de valoración, mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente, del grupo 15-INVENTARIOS que identifique la naturaleza del bien y como contrapartida la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

b) Cancelación del derecho en la entidad pública, cancelación de la obligación en CISA y giro de los recursos a la DGCPTN.

En el momento en que CISA transfiera los recursos que correspondan producto de la venta a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, CISA debe proceder a reconocer un débito en la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez le sea informado a la entidad pública del giro de los recursos, esta debe proceder a cancelar la cuenta por cobrar a CISA, mediante un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte, la DGCPTN debe proceder a reconocer el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Pregunta 2.

En lo relacionado con el tratamiento contable de las operaciones que surgen en las entidades públicas y en CISA S.A., como consecuencia de la aplicación del artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, tal como lo establece el mismo artículo de la ley se requiere de la reglamentación que expida el Gobierno Nacional, de los contratos interadministrativos para el caso de la cesión de la cartera con mas de 180 días y de los actos administrativos para el caso de los inmuebles que permitan establecer a que título se entregan los bienes, cuales son los derechos y obligaciones tanto de la entidad contable que entrega los bienes como de CISA quien los recibe para poder definir el registro contable de estas operaciones. En consecuencia, una vez la Contaduría General de la Nación cuente con estos documentos se pronunciará sobre el tema consultado.

CONCEPTO 20118-156790 del 12-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los bienes de uso permanente sin contraprestación cuando son compartidos de forma conjunta y simultánea por entidades de gobierno general, y la pertinencia de determinar mecanismos para establecer quien los registra

Doctora
MARLÉN RUBIANO AVELINO
Subdirectora Financiera
Departamento Administrativo de Seguridad-DAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-156790, donde informa sobre la intención de la entidad de aplicar lo establecido en el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con los bienes de uso compartido de forma conjunta y simultánea y que no es de fácil la identificación del porcentaje de beneficio derivado del uso. Por lo anterior solicita "(...) *indicar si se contempla el estudio técnico como mecanismo para determinar cuáles de los bienes adquiridos con presupuesto del Fondo Rotatorio del DAS, deben ser objeto de entrega al Departamento Administrativo de Seguridad; (...)*".

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

CONSIDERACIONES

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, 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. (...)*".

Aunque, el Procedimiento no contempla el tratamiento contable de bienes utilizados de forma permanente y simultánea entre dos entidades contables públicas de gobierno general, la Contaduría General de la Nación, ya se pronunció mediante doctrina con el expediente 20105-142997 del 11 de mayo de 2011, en los siguientes términos: "*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 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, 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, cual 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". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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, (...)". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que dadas las dificultades para establecer la entidad contable pública que debe reconocer los bienes cuyo uso comparten dos entidades de gobierno general, es pertinente un estudio técnico para determinar quién recibe sustancialmente los mayores beneficios y potencial de servicio derivados de los bienes utilizados de forma permanente y simultánea para su reconocimiento.

CONCEPTO 20118-156612 del 17-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de cancelar saldos existentes de la cuenta 1637 Propiedades planta y equipo no explotados originados en el proceso de saneamiento contable sin que medien las acciones administrativas

Doctor
CESAR A. TICORA LOZANO
Profesional Universitario
Unidad Funcional de Recursos Físicos
Hospital Universitario Federico Lleras Acosta
Ibagué- Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-156612 en la cual consulta sobre la viabilidad de cancelar los saldos existentes en las subcuentas de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS originados en el proceso de saneamiento contable, tomando como referencia los procedimientos definidos por la Contaduría General de la Nación en la Circular Externa 056 de 2004, en especial lo establecido en el numeral 5.5 AJUSTES DE SALDOS CONTABLES CON EL VALOR DETERMINADO EN LA TOMA FÍSICA DE BIENES, pero ahora registrando la contrapartida en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de sobrantes o con la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, para el caso de faltantes.

Lo anterior teniendo en cuenta que en la aplicación del proceso saneamiento contable, las diferencias presentadas en la toma física de los bienes fueron trasladadas a la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, con la intención de ser depurados posteriormente, situación que no se llevó a cabo por pérdida de vigencia de la prórroga de la ley.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para atender su solicitud, es necesario remitirnos a la sentencia C-475 del 6 de junio de 2006 de la Corte Constitucional, mediante la cual 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, estableciendo que 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 el procedimiento para el ajuste de los saldos contables.

Ahora bien, 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 lo relacionado con Depuración contable permanente y sostenibilidad, dispone que: "Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública."

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin

razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3.11 de la misma Resolución, respecto al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establece que: *"Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.*

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que las actuaciones derivadas de la aplicación de la Ley 716 de 2001 quedaron sin vigencia desde la declaratoria de inexequibilidad de la Ley, razón por la cual no es viable que se siga aplicando la normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación para soportar el proceso de depuración contable.

No obstante, y teniendo en cuenta los parámetros establecidos en la Resolución 357 de 2008 en relación con la depuración contable permanente y sostenibilidad, las entidades contables públicas deben adelantar todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que la información contable pública cumpla las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, para lo cual la entidad se podrá apoyar en el Comité técnico de sostenibilidad en calidad de órgano asesor.

Por lo anterior, la entidad debe proceder a realizar el proceso de depuración de los saldos de las subcuentas que representan la propiedad planta y equipo no explotados dentro del marco de la Resolución 357 de 2008, y de acuerdo con los resultados de la toma física, proceder a incorporar o retirar los sobrantes o faltantes detectados, previo a la obtención de los documentos soportes idóneos y la realización de las acciones administrativas necesarias que permitieron definir si las cifras que respaldan los bienes objeto de depuración son ciertas.

Para el efecto, si como resultado de la depuración se encuentran bienes que no han sido incorporados a la contabilidad, la entidad debe reconocer tal situación mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y en caso contrario, deberá reconocer el retiro de la contabilidad mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

CONCEPTO 20116-155709 del 22-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de reconocer los avalúos del IGAC, como base de actualización de los bienes

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1640 Edificaciones 1605 Terrenos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes pendientes de legalizar

Doctor
MARIO NÚÑEZ FLÓREZ
Asesor Contable
Municipio de Cartago
Cartago – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155709, en la cual consulta si "(...) *Es aceptable que la oficina de Contabilidad tome los resultados del estudio realizado por la oficina IGAC (Instituto Agustín Codazzi) para actualizar los bienes inmuebles de Municipio.*"

También informa que "*Siguiendo los lineamientos de la Contaduría Pública, en el cuerpo del balance de la entidad, hay unos bienes terrenos y edificaciones pendientes por legalizar identificados con los códigos 160504, 164027 respectivamente, los cuales corresponden en su mayoría a bienes inmuebles (Colegios y Escuelas) recibidas del departamento del Valle del Cauca, al quedar acreditada la Secretaría Municipal de Educación por parte del Ministerio de Educación Nacional.*

La Contraloría Departamental en sus hallazgos, informa que estos bienes deben estar en las cuentas de orden, porque no los acredita como bienes de municipio. Aun que(sic) lo está utilizando para su cometido estatal.

Es aceptable que estos bienes, sigan formando parte del cuerpo del balance general, tomando en cuenta los procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, o por el contrario se traslada a las cuentas de orden según recomendación de la Contraloría Departamental."

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 27 del Decreto 2150 de 1995 indica que "*Los avalúos de bienes inmuebles que deban realizar las entidades públicas o que se realicen en actuaciones administrativas, podrán ser*

adelantados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi o por cualquier persona natural o jurídica de carácter privado, que se encuentre registrada y autorizada por la Lonja de Propiedad Raíz del lugar donde esté ubicado el bien para adelantar dichos avalúos". (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 18, y 27 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala, que:

"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". (Subrayado fuera de texto)

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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública señala que para efectos de la actualización contable de los activos reconocidos como Propiedades, Planta y Equipo, la entidad debe elegir, considerando la relación costo-beneficio, si dicho proceso se realiza con personal de la entidad o con personas naturales, jurídicas o privadas, o con el apoyo de otras entidades contables públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Por lo tanto, si el resultado del avalúo realizado por el IGAC refleja la realidad económica de los bienes inmuebles de la entidad es procedente considerar tal avalúo como base de actualización de los bienes.

Ahora bien, con respecto al punto dos de la consulta me permito informarle que siempre y cuando no haya duda sobre la propiedad de los predios referidos en la consulta, y lo único que está pendiente es la formalización de su propiedad, es viable que la Alcaldía Municipal de Cartago los siga reconociendo en la subcuenta 164027–Edificaciones pendientes de legalizar, de la cuenta 1640–EDIFICACIONES, o la 160504–Terrenos pendientes de legalizar, de la cuenta 1605–EDIFICACIONES.

En ese sentido, la entidad debe efectuar las gestiones necesarias para legalizar la propiedad de los bienes y proceder a reclasificarlos a la subcuenta que identifique el bien legalizado, con contrapartida en la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCEPTO 20118-157204 del 31-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de obras de remodelación

Doctores
DORIAN DUQUE TASCÓN
Subgerente
CARMEN ELISA MORENO GARCÍA
Profesional Universitario
Hospital San Vicente Ferrer - E.S.E
Andalucía - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20118-157204, mediante el cual consultan la cuenta que se debe utilizar para contabilizar un trabajo de remodelación en el Área de Urgencias de la institución.

Así mismo, informa la entidad que el valor correspondiente al estudio y el diseño se contabilizó en la subcuenta 511132-Diseños y estudios, de la cuenta 5111-GENERALES, y que el objeto del contrato consiste en la realización de obra civil para el reforzamiento antisísmico, adecuación y ampliación del servicio de urgencia.

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. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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 Régimen de Contabilidad Pública, indican:

"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.

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 se concluye que si la obra civil aumenta la vida útil o amplía la eficiencia operativa de la edificación, corresponde a una adición o mejora que debe reconocerse como un mayor valor del activo en la subcuenta 164001-Edificios y casas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. En caso contrario tales erogaciones se deben reconocer como un gasto en las subcuentas 511115 y 521113-Mantenimiento, de las cuentas 5111 y 5211-GENERALES, o como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, si el mantenimiento que se realice este afecto a la prestación de servicio individualizable.

Así las cosas, corresponde a la entidad soportarse en el concepto técnico de un experto para poder contrastar los términos de las especificaciones de la obra con las condiciones establecidas en la normatividad contable y así determinar si cumple con los criterios para ser reconocidos como adiciones y mejoras y/o reparaciones o mantenimiento, de acuerdo con 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 Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20117-155950 del 08-09-11 El concepto 20082-108829 se encuentra derogado	

1 2-10 3 4 5 8	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1	Documento soporte y tiempo para la restitución contable del bien
		2-10	Entrega de bienes totalmente depreciados de una entidad de gobierno general a otra entidad de gobierno general
		3	Depreciación
		4	Bienes muebles en bodega
		5	Traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación entre entidades de gobierno general
		8	Reconocimiento de mejoras en bienes entregados en uso permanente sin contraprestación

6	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por pérdida de bienes y de las indemnizaciones de las aseguradoras

Doctora
ARAMINTA BELTRÁN URREGO
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-155950, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"De conformidad con el Plan de Mejoramiento que actualmente tiene suscrito el Ministerio de Relaciones Exteriores con la Contraloría General de la República y en relación con el asunto de la referencia me permito solicitar concepto sobre lo siguiente:*

1. *Debe expedirse algún tipo de acto administrativo con el fin de realizar el traslado de bienes de uso permanente y sin contraprestación entre el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y el Ministerio de Relaciones Exteriores? Qué tiempo se fija para la restitución contable del bien a la contabilidad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores o es indefinido? Quiénes lo suscriben?*
2. *Una vez el Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio den aplicación integral al traslado de bienes de uso permanente y sin contraprestación se requiere conocer cuál es el procedimiento a seguir con los bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en servicio, es decir, si la entidad que traslada (Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores) debe hacerlo para este tipo de bienes y si para ello es pertinente realizar avalúo técnico con el fin de conocer el nuevo valor de los mismos y conocer qué sucede con la depreciación.*
3. *Dado que el Ministerio de Relaciones Exteriores recibirá los bienes de uso permanente y sin contraprestación, se requiere conocer cuál es el procedimiento y registros contables para efectos de la depreciación y si el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores debe realizar algún registro en sus cuentas de orden, con el fin de mantener el control sobre sus bienes entregados.*
4. *A la fecha el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores es quien compra y tiene el manejo y control del almacén, por lo tanto, se requiere saber en cuál contabilidad debe estar los bienes en bodega correspondientes a la cuenta 1635 - Bienes muebles en bodega.*
5. *Cómo opera la baja de bienes, el traslado de bienes de un usuario a otro y que efectos tiene en la contabilidad de la entidad que entrega y de la que recibe.*
6. *En caso de un siniestro y ante la solicitud de restitución del bien o pago del mismo a la compañía Aseguradora, qué operaciones contables surgen ante esta situación (dado que es el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores el que paga las pólizas que cubren todos los bienes) y ante una solicitud de certificación por parte de la compañía Aseguradora sobre cuál es el valor registrado en los libros de contabilidad que sucede, si quien tiene la titularidad los tiene registrados en cuentas de orden.*
7. *Dada la complejidad para el manejo contable de los bienes de uso permanente sin contraprestación, este Ministerio solicita autorización para registrar movimientos acumulados al finalizar cada mes, agilizando el registro ya que se debe realizar manualmente en SIIF II.*
8. *Se deben trasladar contablemente como bienes de uso permanente sin contraprestación todos aquellos bienes de menores cuantías y que están al servicio de los funcionarios, tales como perforadoras, cosedoras, etc.?*
9. *Qué sucede con las mejoras que puedan realizarse a los bienes de uso permanente y sin contraprestación si quien paga es el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y cuáles son los registros contables que se deben realizar por parte de cada una de las dos entidades, así como cuáles son los registros para el caso de valorizaciones por efecto de avalúos técnicos.*
10. *Para el caso de los bienes totalmente depreciados y que se encuentran en la contabilidad del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, pero que aún se encuentran en servicio, cuál es el valor por el cual se debe registrar o no se traslada este tipo de bienes, dado que según concepto 108829 del 5 de marzo de 2008 no es pertinente realizar avalúos a este tipo de bienes.*
11. *Teniendo en cuenta que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores es el que cuenta con el software donde se administran todos los activos fijos, razón por la cual a la fecha*

se encuentra en proceso la implementación del software para el Ministerio de Relaciones Exteriores que interactúe con el del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, se requiere conocer si el SIIF II permitirá subir la información por archivos planos o por registros manuales.

- 12. Se solicita definir si los movimientos deben contabilizarse en SIIF II diariamente o a nivel de movimientos acumulados mensuales.*
- 13. Asimismo, se requiere que, una vez el Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio se encuentren en línea en SIIF II y en uso del módulo de Administración de Bienes, el sistema (SIIF II) realice la contabilización simultánea a las cuentas contables, tanto de la entidad que entrega (Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores) como de la que recibe (Ministerio de Relaciones Exteriores), en cumplimiento de las disposiciones de la Contaduría General de la Nación en lo referente a los bienes en uso permanente sin contraprestación".*

CONSIDERACIONES

En relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, el párrafo 165 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. 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, el párrafo 25 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación 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 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)

De otro lado, en relación con el documento soporte para el reconocimiento del traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación, el párrafo 337 del citado Marco Conceptual, señala que “Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

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

Por su parte, parte, en relación con el reconocimiento de la depreciación, el párrafo 169 del mismo Marco Conceptual, 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. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora, respecto al tratamiento contable de la pérdida de bienes, y el reconocimiento de la indemnización por parte de la compañía aseguradora, el numeral 1º del Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, expresa 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-EFFECTIVO, 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).

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta 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".

De otro lado, respecto al reconocimiento de los bienes entregados al Ministerio, este puede efectuarse de forma acumulada al final de cada mes, me permito señalarle que el párrafo 341 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala en relación con los comprobantes de contabilidad, que: *"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".*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Documento soporte y tiempo para la restitución contable del bien

Respecto a si debe expedirse un acto administrativo con el fin de realizar el traslado de bienes de uso permanente y sin contraprestación entre el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y el Ministerio de Relaciones Exteriores, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece como documentos soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo.

Por lo tanto, las entidades, conocedoras de su operatividad, deben definir políticas e implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la objetividad y verificabilidad de los registros contables en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad, documentos dentro de los cuales se encuentran los contratos, actos administrativos expedidos por la Dirección de la entidad o el Representante Legal, convenios celebrados con otras entidades, entre otros.

De otra parte, de conformidad con lo señalado en la Norma técnica relativas a las Propiedades, planta y equipo, la entidad del gobierno general que recibe de otra entidad de gobierno general bienes de uso permanente sin contraprestación, debe reconocer tales bienes como propiedades, planta y equipo, con independencia del plazo pactado para su restitución. Lo anterior considerando, que la norma técnica incorpora el control de los bienes como criterio adicional para su reconocimiento.

2 y 10 Entrega de bienes totalmente depreciados de una entidad de gobierno general a otra entidad de gobierno general

Teniendo en cuenta que, en el caso de los bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso, en el Grupo 16-Propiedades, planta y equipo persisten saldos reconocidos no obstante su valor neto sea nulo, con la entrega, estos valores deben reversarse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA y un 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.

Por su parte, en el caso de la entidad que recibe el bien, ésta debe reconocer el bien por su valor estimado mediante un avalúo técnico, dado que el valor en libros de la entidad que lo entrega es nulo.

Cabe anotar que el concepto 20082-108829 se encuentra derogado.

3. Depreciación

Con base en lo señalado en las consideraciones, la depreciación corresponde a la distribución del costo de un bien para asociar la contribución del uso del mismo al desarrollo de las funciones de cometido estatal de una entidad; en esa medida corresponde a la entidad que utiliza un bien el reconocimiento contable de la depreciación, considerando que es quien recibe los beneficios económicos o el potencial de servicios derivados del mismo.

Por su parte, la entidad que entrega el bien no requiere realizar el reconocimiento contable del cargo por depreciación efectuado por la entidad que recibe el bien, dado que cuando la entidad lo restituya, éste deberá reconocerse por el valor resultante de la aplicación de un avalúo técnico, o por el valor en libros de la entidad que lo entrega. Sin embargo, si la entidad lo considera, puede reconocer tales cargos por depreciación en cuentas de orden acreedoras de control.

4. Bienes muebles en bodega

Considerando que los bienes adquiridos, objeto de su consulta, tienen como finalidad entregarse al Ministerio de Relaciones Exteriores, para el desarrollo de sus funciones, el Fondo Rotatorio debe reconocer los bienes adquiridos en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, hasta tanto realice el traslado de bienes al Ministerio

5. Traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación entre entidades de gobierno general

Dado que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, entidad que entrega los bienes, debe reconocer un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta 320801-Capital fiscal, 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).

Por su parte, el Ministerio de Relaciones Exteriores, entidad que recibe los bienes, debe reconocer un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y

EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

6. Pérdida de bienes e indemnizaciones

Considerando que la entidad que controla y usa los bienes es el Ministerio de Relaciones Exteriores, y éstos se encuentran reconocidos en sus activos, dicha entidad debe reconocer, una vez identifique el faltante de bienes, un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

Adicionalmente, debe reconocer 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).

Una vez la compañía aseguradora reconozca el pago de la indemnización, el Fondo Rotatorio del Ministerio debe reconocer 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 cancelará las cuentas de orden previamente reconocidas, considerando que es el beneficiario de la póliza de seguro y el titular de los bienes.

Una vez la compañía aseguradora reponga el bien, o consigne el valor de la indemnización, el Ministerio debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, según corresponda, si se realiza el pago en efectivo, o la subcuenta y cuenta que corresponda, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

7 y 12. Procedimiento en el SIIF II del traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación

Dado que los comprobantes de contabilidad deben incorporar información de un período máximo de un mes, la entidad puede reconocer de manera acumulada al final del mes el traslado de bienes realizados al Ministerio de Relaciones Exteriores.

8. Traslado de bienes de menor cuantía entre entidades de gobierno general

Los bienes de menor cuantía adquiridos y reconocidos por el Fondo Rotatorio del Ministerio en los resultados del período como un gasto, no son objeto de la aplicación del procedimiento del traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación, en la medida en que tal procedimiento solamente es aplicable a los bienes reconocidos como Propiedades, planta y equipo.

En esa medida, solamente en el caso de que los bienes de menor cuantía fueran reconocidos como propiedades, planta y equipo, se debe dar aplicación del procedimiento contable para el traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación señalado en el numeral 5 de las Conclusiones.

9. Reconocimiento de mejoras en bienes entregados en uso permanente sin contraprestación

Las mejoras realizadas a los bienes de uso permanente entregados al Ministerio deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Por su parte el Ministerio debe reconocer un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Adicionalmente, la entidad debe actualizar el valor reconocido previamente en cuentas de orden deudoras de control.

11 y 13. Módulo de Administración de Bienes, el sistema (SIIF II)

De conformidad con la información suministrada por el Grupo SIIF II, actualmente la Contaduría General de la Nación se encuentra diseñando el Modulo de Administración de Inventaros en dicho Sistema, por lo cual, una vez parametrizado e implementado se darán a conocer las características, requerimientos de información y forma de registro de la información.

CONCEPTO 20118-157041 del 20-09-11

Este concepto amplía el concepto 20116-155688 del 08-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos provenientes de los bienes transferidos a CISA a título oneroso, cuando esta gira los recursos directamente a la entidad

Doctor
WILSON ALONSO ACEVEDO
Jefe de Contabilidad
Gerencia Financiera
Central de Inversiones S.A. - CISA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157041 en la cual solicita la revisión del concepto 20116-155688, relacionado con el tratamiento contable de los bienes transferidos a título oneroso por las entidades públicas a CISA S.A., mediante contrato

interadministrativo de compraventa de bienes, por cuando el concepto considera que en todo evento CISA debe transferir los recursos obtenidos al Tesoro Nacional cuando no es así.

Sobre el particular, me permito informarle lo siguiente.

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con el recaudo de los recursos, producto de la enajenación de los bienes, la Directiva Presidencial 6 de 2009, señala: *"En desarrollo de lo previsto en el artículo 8o de la Ley 708 de 2001 y su Decreto Reglamentario 4637 de 2008, relacionados con los Planes de Enajenación Onerosa de bienes de las entidades estatales y en el literal e) del numeral 2 del artículo 2o de la Ley 1150 de 2007, relacionado con la enajenación de bienes del Estado por parte de las entidades estatales sometidas al Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y su Decreto Reglamentario 4444 de 2008, los destinatarios de la presente Directiva, a partir de la fecha y durante la presente vigencia, deberán atender la siguiente instrucción:*

La enajenación de los activos de que trata la presente directiva, se hará bajo la modalidad de contratación directa con Central de Inversiones S.A., la cual podrá realizarse a través de los siguientes mecanismos:

(...)

2. Mediante contrato de compraventa, conforme lo establece el artículo 24 del Decreto 4444 de 2008, en el cual se estipularán todas las condiciones de la venta de los activos. En este caso, el valor de la transferencia a Central de Inversiones S.A., se acordará entre las partes, para lo cual se aplicarán los modelos de valoración adoptados por la Junta Directiva de esta, de acuerdo con la naturaleza del bien y que partirá del avalúo comercial del mismo, de acuerdo con lo previsto en los artículos 10 y 12 del Decreto 4444 de 2008.

(...)

Los recursos de las enajenaciones que se realicen según lo dispuesto en la presente directiva, al igual que los provenientes de ventas estructuradas que se realicen a través de Central de Inversiones S.A. en desarrollo de lo previsto en el Decreto 4444 de 2008, deben ser consignados al Tesoro Nacional, por quien corresponda, una vez Central de Inversiones S.A. haya enajenado el bien a un tercero, cuando dichos bienes provengan de entidades del sector central del orden nacional, previo descuento de las comisiones y gastos producto de la administración y comercialización del activo. Lo anterior, sin perjuicio de aquellos recursos que por ley tengan una destinación específica.

La obligación de entregar los recursos producto de las enajenaciones al Tesoro Nacional, deberá quedar estipulada expresamente en el contrato interadministrativo que se celebre para el efecto.

En el caso de las entidades descentralizadas, los recursos (...), entrarán a sus correspondientes tesorerías y la inversión de portafolio de los mismos deberá someterse a las normas legales vigentes". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se da alcance al literal b) del numeral 1 de las conclusiones del concepto 20116-155688, dado que los recursos recaudados por CISA producto de la venta no solo se giran a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, sino que también

se pueden girar directamente a la entidad de acuerdo con la indicado en la Directiva Presidencial y en las consideraciones de los contratos, razón por la cual se amplía el tratamiento contable indicado en dicha consulta en el siguiente sentido:

b) Cancelación del derecho en la entidad pública, cancelación de la obligación en CISA y giro de los recursos.

Para el caso de los contratos interadministrativos de compraventa celebrados con entidades del sector central del nivel nacional, en el momento en que CISA transfiera los recursos que correspondan producto de la venta a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, CISA debe proceder a reconocer un débito en la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez le sea informado a la entidad pública del giro de los recursos, esta debe proceder a cancelar la cuenta por cobrar a CISA, mediante un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Por su parte, la DGCPTN debe proceder a reconocer el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Ahora bien, para el caso de las entidades descentralizadas del orden nacional, dado que estos recursos de conformidad con la Directiva Presidencial deben ingresar a las tesorerías de estas entidades, en el momento en que CISA gire los recursos a la entidad, debe proceder a reconocer un débito en la respectiva subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad pública descentralizada debe proceder a cancelar la cuenta por cobrar a CISA mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147078-Enajenación de activos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

CONCEPTO 20118-157100 del 20-09-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Canal Capital de las adiciones y mejoras

Doctora
MYRIAM CASTIBLANCO CLAVIJO
Subdirectora Financiera
Canal Capital
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118–157100, en la cual consulta si las puertas en vidrio templado, divisiones en vidrio y ventanas colocadas en las instalaciones de la entidad deben ser reconocidas como Muebles y enseres o como un mayor valor de inmueble.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En la consulta presentada, la entidad hace mención a lo especificado por el Manual de procedimientos administrativos y contables para el manejo y control de los bienes en los entes públicos del Distrito Capital, según el cual:

“OFICINA ABIERTA O DIVISIONES MODULARES.

2.3.1.3. Casos particulares – Propiedades, planta y equipos

A. Divisiones Modulares.

Los bienes muebles identificados como oficina abierta y/o divisiones modulares utilizados para oficina debido a su posible desarticulación, nueva ubicación o reasignación a otras dependencias, oficinas o instalaciones diferentes del inmueble en que fueron instaladas inicialmente, deben incorporarse a la subcuenta Muebles y enseres.”

En relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el reconocimiento de los hechos económicos que afectan este grupo de cuentas, señala:

"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. (...)"

CONCLUSIÓN

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo del Régimen de Contabilidad Pública considera como adición o mejora de los bienes, las erogaciones que permiten aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción de los costos.

Respecto al tratamiento contable de las divisiones modulares, este Despacho se pronunció al respecto mediante el concepto 200912-137526 de 4 de enero de 2010, 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."

No obstante lo indicado, en caso de presentarse dudas sobre la apropiada clasificación de un bien en las correspondientes cuentas del activo, es necesario soportarse en el área técnica, como instancia autorizada para definir el asunto, quien puede suministrar los parámetros que permitan precisar los elementos que deben confrontarse con las especificaciones señaladas en el Manual de procedimientos administrativos y contables, adoptado por el Distrito Capital para el manejo y control de los bienes, y su adecuado reconocimiento contable.

CONCEPTO 20119-157522 del 18-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del INDER-GUARNE, de los bienes recibidos en comodato

Doctor
CARLOS MARIO VARGAS RESTREPO
Contador Asesor Externo
Instituto de Deportes y Recreación-INDER
Guarne - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157522, en la cual manifiesta su inquietud respecto del valor por el cual se deben registrar los bienes recibidos en comodato, requiriendo saber si es posible

registrar la entrada de tales bienes por su valor en libros, teniendo en cuenta que el valor convenido en el documento de comodato (avalúo catastral), es considerablemente inferior a su valor en libros, con lo cual se estaría desvirtuando la realidad económica y financiera del ente contable público.

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Es de tomar en consideración las disposiciones normativas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, aplicables al tema consultado, así:

CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

*"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. (...)*

*106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación.(...)"*

Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo

"25. Bienes de uso permanente sin contraprestación.

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

CONCLUSIÓN

Respecto de las inquietudes planteadas por el consultante, se concluye lo siguiente:

Atendiendo a lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, cuando una entidad de gobierno general recibe de otra entidad del gobierno general, bienes de uso permanente sin contraprestación, estos deben registrarse por el valor convenido entre las partes al momento de la negociación. No obstante, si la entidad que los recibe considera que dicho valor difiere significativamente del valor real del bien, puede proceder a hacer una estimación de este último mediante la práctica de un avalúo técnico, que sirva de base para el correspondiente registro contable, en cumplimiento de la característica cualitativa de la información contable pública de Confiabilidad, consignada en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 201110-158203 del 28-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Modificación de la vida útil de los bienes registrados en propiedades, planta y equipo

Doctora
SANDRA SHUAIB SILVA
Gerente
Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Zipaquirá E. S. P.
Zipaquirá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158203, en la cual consulta si a los bienes de Propiedad, planta y equipo como redes, líneas y cables y plantas, ductos y túneles, que figuran en los estados contables de la entidad, puede asignarse una vida útil diferente a la señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y cuál es el procedimiento a seguir.

En el proceso de individualización del rubro de Propiedad, planta y equipo la Empresa de Acueducto y alcantarillado de Zipaquirá, E.S.P., determinó que la vida útil de las redes líneas y cables y de las plantas, ductos y túneles es superior a los 25 y 15 años establecidos por la CGN, además que la reglamentación emitida por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico reconoce una vida útil superior para este tipo de activos.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la vida útil de los activos, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala: "**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. (...)

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)

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado, la entidad contable pública es autónoma para definir la vida útil de los activos en consideración a los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del mismo, y el efecto contable por la variación de la vida útil, según el procedimiento contable para el tratamiento de los bienes de propiedad, planta y equipo, deberá reconocerse a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio, modificación que debe informarse en notas a los estados contables.

CONCEPTO 201110-158335 del 01-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reclasificación por parte de la Lotería de Cundinamarca de los bienes entregados para el uso permanente y sin contraprestación

Doctora
EDITH AVANDEÑO SANTAMARÍA
Contadora
Lotería de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110–158335 en la que solicita concepto sobre el registro de la depreciación de bienes que no contribuyen al desarrollo de las funciones de cometido estatal, no representan beneficios económicos por ingresos o rentas por concepto de arrendamiento y otros ingresos y no prestan servicio alguno a la entidad.

Respecto a la información relacionada con las entidades que se benefician del usufructo de los bienes de propiedad de la Lotería de Cundinamarca, la contadora de la entidad aclaró telefónicamente, que estos bienes están siendo utilizados por el Ministerio de Cultura, el Colegio Mayor de Cundinamarca y la Alcaldía de Mosquera, la cual mediante un contrato de comodato maneja el Colegio La Merced. No obstante, la Lotería de Cundinamarca menciona que paga los impuestos y seguros correspondientes y al mismo tiempo registra las depreciaciones respectivas.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo en el numeral 25 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.(...)"(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos respecto de las siguientes cuentas señala:

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 uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665 - Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de comunicación y computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción, y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, cocina, Despensa y Hotelería.

DINÁMICA

DE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes entregados a terceros para su uso, administración o explotación.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la restitución de los bienes entregados y su reclasificación al activo correspondiente.

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los bienes recibidos de terceros que son devueltos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes recibidos de terceros."

Respecto de los bienes entregados a terceros, el párrafo 198 del Plan General de Contabilidad Pública señala que estos bienes se deben amortizar durante su vida útil estimada, registrando tal amortización como gasto o costo, según corresponda.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta lo informado por la contadora de la Lotería de Cundinamarca, se concluye:

Por tratarse de una empresa, con la entrega de los bienes para el uso permanente y sin contraprestación, la Lotería de Cundinamarca debe proceder a hacer una reclasificación para lo cual debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. también se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

Por su parte, la entidad que recibe los bienes, 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-ACREEDORES DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

Finalmente, los bienes entregados a terceros se deben amortizar durante su vida útil estimada, registrando tal amortización como gasto o costo, según corresponda.

CONCEPTO 201110-158569 del 09-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Fiscalía General de la Nación del cambio en el método de depreciación del avión adquirido

Doctor
GILBERTO SUÁREZ MARTÍNEZ
Coordinador Sección de Contabilidad
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158569 en la cual nos informa que la Fiscalía General de la Nación adquirió un avión, que se encuentra clasificado como propiedad, planta y equipo y se ha venido depreciando por el método de línea recta, situación que ha sido objeto de hallazgo por parte del organismo de control, quien estableció como acción de mejora para la entidad cambiar el método de depreciación a número de unidades de producción u horas de trabajo que para el caso del avión corresponde a número de horas vuelo.

Por lo anterior, consulta:

1. Es correcto que la entidad para depreciar el avión emplee el método de número de horas de trabajo (horas vuelo), en caso contrario que método de reconocido valor técnico se debe aplicar para la depreciación del avión?
2. En el hallazgo realizado por el organismo de control, este indica que la depreciación acumulada del avión se encuentra sobrestimada. Por lo tanto, al realizar el cambio de método de depreciación, la depreciación acumulada debe ser objeto de revisión y ajuste, o el nuevo método se debe aplicar al valor y al tiempo restante por depreciar?

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 5 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:

“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 adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Pregunta 1:

La entidad contable pública debe definir el método de depreciación que será utilizado para depreciar sus propiedades, planta y equipo, considerando los beneficios económicos futuros o el

potencial de servicio que se espera recibir del activo, y los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de depreciación.

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 del bien de cara a los beneficios económicos esperados o al potencial de servicio del mismo.

Ahora bien, dado que el beneficio económico esperado o el potencial de servicio de un activo puede variar por circunstancias como el uso, la obsolescencia o el avance tecnológico, la entidad deberá revisar periódicamente esta situación, y de llegar a establecer que el método de depreciación no refleja de forma adecuada las condiciones del bien, debe cambiarlo por uno que se ajuste a estas condiciones.

Pregunta 2.

En caso de realizar el cambio de método de depreciación, el efecto contable debe reconocerse en el período en el cual se llevó a cabo e informar de esta situación en notas a los estados contables, razón por la cual no se requiere ajustar la depreciación acumulada sino reconocer el efecto contable a partir del momento en que se realizó el cambio de método.

Es de anotar que el cambio del método de depreciación es un proceso interno de la entidad, basado en sus criterios y políticas contables.

CONCEPTO 201110-158270 del 11-11-11

1 2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
		2.2	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema		Reconocimiento y documentos soportes para los bienes entregados en comodato y las valorizaciones de las propiedades, planta y equipo

Doctora
MARÍA VICTORIA ACEVEDO T
Contadora
Instituto Municipal de Recreación y Deporte de Soacha
Soacha - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110–158270, en la cual consulta en relación con el avalúo de terrenos y edificaciones de la entidad y de bienes del Municipio recibidos

en comodato, lo siguiente: En relación con los bienes propios, 1- Cómo se registra la valorización? 2- Debe modificarse la escritura por el resultado del avalúo? Y en cuanto a los bienes recibidos en comodato, como el avalúo se realizó a bienes de propiedad del Municipio, 1- El contrato debe modificarse por el valor de la valorización? 2- Como el Comodato no se encontraba registrado ¿cuál es el procedimiento contable para registrarlo? 3- En los dos casos cuál es el documento soporte para el registro?

Además, la entidad señala que de acuerdo con el resultado del avalúo, el valor de los bienes es superior al costo histórico registrado.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 18 a 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señalan los criterios que deben atender las entidades contables públicas en el registro de la actualización de sus bienes, así: **"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. (...).*

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. (...)*

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."*

Esta misma normativa en relación con el tratamiento contable a los bienes entregados sin contraprestación, en el numeral 25, señala: **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. (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."

El Régimen de Contabilidad Pública en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señala en el numeral **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."

CONCLUSIÓN

De conformidad con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo, para registrar la actualización de los bienes de propiedad de la entidad deberá comparar el valor del avalúo con el valor en libros, si la diferencia generada es positiva constituye una valorización que debe reconocerse debitando la subcuenta 199962-Edificaciones, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, en el período contable en el que se efectuó el avalúo.

Respecto de los bienes del Municipio recibidos en comodato por el Instituto, el procedimiento ya señalado considera estos bienes como de uso permanente sin contraprestación, caracterizados porque al trasladarlos a otra entidad contable pública no conlleva la transferencia de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, y la entidad que los recibe los utiliza de manera permanente en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución.

Como en este caso la operación se realiza entre dos entidades del gobierno general, para el reconocimiento contable la entidad que entrega deberá retirar de su contabilidad los bienes,

manteniendo el control de los mismos en cuentas de orden. Y por su parte la entidad que recibe los bienes los reconocerá debitando la subcuenta 164028-Edificaciones de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditando la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. El valor por el cual serán reconocidos los bienes será convenido por las dos entidades, que puede ser el del avalúo realizado.

En relación con los documentos soporte para el registro contable, éstos 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, los cuales pueden ser de origen interno o externo, por consiguiente corresponde a la entidad definir cuál debe ser el documento debidamente aprobado, que servirá de soporte para el registro contable.

Ahora bien, en cuanto a si debe modificarse la escritura por el valor del avalúo en el caso del bien de propiedad de la entidad y si el contrato de comodato debe modificarse con el valor de avalúo, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos administrativos y jurídicos que conciernen a la entidad.

CONCEPTO 201110-158270 del 11-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
		2.2	5307 Provisión para la protección de propiedades planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento de la desvalorización de un activo fijo para empresas públicas

Doctor
CARLOS HUMBERTO RAMIREZ HOYOS
Director Contaduría
UNE-EPM Telecomunicaciones S.A.
Carrera 16 No. 11ª sur 100
Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-158952, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"Un activo fijo que en el avalúo técnico del año 1 generó desvalorización y cuyo registro se realizó en subcuenta de la cuenta 1999 contra la subcuenta de la cuenta 3240 (según normatividad vigente en el año 2006). ¿Cómo se realizaría el registro contable si el avalúo técnico del año 2 (norma actual) presenta una desvalorización mayor a la del año 1?"*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública y de acuerdo con la Homologación de las cuentas relacionadas con la desvalorización de Propiedades, Planta y Equipo, por cambio en la forma de revelar la actualización de los bienes que integran este grupo de cuentas, establecido en la carta circular 72 del 13 de diciembre de 2006 señala: *"La norma técnica de propiedades, planta y equipo definida en el numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública vigente a partir del 1º de enero de 2007 establece, entre otros aspectos: 172. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones, de conformidad con las normas contables vigentes, cuando el valor en libros de los bienes difiera del que se determina en los avalúos realizados, sean estos con fines de revelación contable o para otros efectos.*

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y las empresas públicas que presenten saldos negativos en las subcuentas de las cuenta 1999-VALORIZACIONES, a 31 de diciembre de 2006, para las propiedades, planta y equipo (subcuentas 199952 a 199971) deben trasladar dichos saldos a la respectiva subcuenta de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) en el balance inicial del 1º de enero de 2007." (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, 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)

CONCLUSIÓN

La carta circular 72 del 13 de diciembre de 2006 que reglamentó la transición al Régimen de Contabilidad Pública, dispuso en su momento que las entidades que presentaban saldos negativos en las subcuentas respectivas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES a 31 de diciembre de 2006 en el grupo de las propiedades, planta y equipo, debían trasladar dichos saldos a la respectiva subcuenta de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por lo tanto, la entidad debió efectuar tal reclasificación al entrar en vigencia el nuevo Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la resolución 354 del 2007. Por lo tanto, la entidad debe proceder a hacer los ajustes a que haya lugar.

Ahora bien, con el nuevo avalúo técnico realizado el año 2 citado por la entidad el cual presenta una mayor desvalorización, la entidad deberá proceder a registrarla mediante un débito a las subcuentas respectivas, de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), tratamiento aplicable a las empresas públicas.

CONCEPTO 201110-158565 del 29-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de las adiciones y mejoras, reparaciones y mantenimiento y depreciación de propiedades planta y equipo

Doctora
YOLANDA GÓMEZ FRESNEDA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158565, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"El ICBF adelanta obras de infraestructura en las diferentes regionales a nivel nacional, lo que conlleva a que estas adiciones tiendan a tener un valor representativo aumentando el costo histórico de estos bienes; lo que entra a capitalizar la base sobre la cual se calcula la depreciación.*

Surgen las siguientes inquietudes:

1. *¿Cuál es el procedimiento que las entidades deben observar para registrar las adiciones y mejoras de los activos fijos?*
2. *¿Qué procedimiento deben aplicar las entidades para el cálculo y registro de la depreciación?*
3. *¿Qué registros contables se deben realizar?*
4. *¿Qué procedimiento debe aplicar una Entidad Pública para definir cuándo una adición o mejora incrementa el valor del activo o se constituye en Gasto?*
5. *Cuando una ADICIÓN O MEJORA incrementa el valor del activo, ¿qué procedimiento debe aplicar la Entidad para calcular la depreciación? En los siguientes eventos:*

a.. La adición o mejora coloca el bien como nuevo, y el bien tiene una vida útil de 50 años y falta por depreciar 5 años.

PREGUNTA

- i. ¿Cómo se debe continuar depreciando este bien?*
- ii. ¿En cuánto tiempo? ¿En los 5 años que le faltaba de depreciación al bien o se inicia nuevamente a depreciar?*
- iii. ¿Qué valor se toma para el cálculo de la depreciación?*
- iv. ¿Qué documento soporte debe sustentar este registro?*

b. La adición o mejora incrementa el valor del bien, y el bien tiene una vida útil de 50 años y falta por depreciar 25 años.

PREGUNTA

- i. ¿Cómo se debe continuar depreciando este bien?*
- ii. ¿En cuánto tiempo? ¿En los 25 años que le faltaba de depreciación al bien o se inicia nuevamente a depreciar?*
- iii. ¿Qué valor se toma para el cálculo de la depreciación?*
- iv. ¿Qué documento soporte debe sustentar este registro?"*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 168 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, referente a la Norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, señala 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)

Así mismo, respecto al reconocimiento de la depreciación, el párrafo 169 del mismo instrumento 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. La determinación de la depreciación debe efectuarse con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente en el período en el cual fueron adquiridos".

Respecto al costo de los bienes, el párrafo 132 del citado Marco Conceptual, establece que: "*Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que 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.* (...)".

Ahora, respecto al registro contable de los hechos relacionados en su consulta, el Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, el cual contiene el tratamiento contable de las adiciones y mejoras, reparaciones y mantenimientos, estimación y revisión de la vida útil, métodos de depreciación, depreciación de bienes usados, por componentes, de activos de menor cuantía, suspensión de la depreciación, así como los registros contables que se derivan de los hechos antes mencionados. La anterior normatividad puede ser consultada en el link "*Régimen de Contabilidad Pública*" de la página web www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las adiciones y mejoras se reconocen como un mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el importe depreciable, considerando que aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación.

En ese sentido, producto de las adiciones y mejoras realizadas a un activo, se debe revisar la vida útil del mismo, con el fin de identificar si el lapso durante el cual se espera obtener los beneficios económicos o el potencial de servicios que se derivan del mismo aumenta, caso en el cual se deberá estimar una nueva vida útil restante con el fin de ajustar de manera prospectiva la alícuota de depreciación.

Por lo cual, en los dos escenarios planteados en el numeral 5 de su comunicación, se debe revisar la vida útil del activo y modificarla en el evento en que el patrón de consumo de los beneficios económicos o el potencial de servicios del activo cambie.

De otro lado, los mantenimientos y reparaciones realizadas a las propiedades, planta y equipo permiten recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización, razón por la cual se reconocen afectando los resultados del período en que se incurren como un gasto o costo, según corresponda.

Por su parte, la depreciación corresponde a la distribución del costo de un activo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de

cometido estatal, razón por la cual, la vida útil y el método para el cálculo de la depreciación deben definirse por parte de la entidad, con base en el patrón de consumo esperado de tales activos. Dentro de los métodos de depreciación que puede utilizar la entidad para el cálculo de la alícuota de depreciación, se encuentran el de línea recta, número de unidades de producción u horas de trabajo, suma de los dígitos de los años y doble tasa sobre saldo decreciente.

Ahora, para el reconocimiento contable de las adiciones y mejoras, mantenimiento y reparaciones y depreciación de las propiedades, planta y equipo, la entidad debe atender el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, citado en las consideraciones.

CONCEPTO 201111-158969 del 07-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Traslado de bienes pendientes de legalizar

Señora
MARÍA CRISTINA PEÑA VELÁSQUEZ
ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111 - 158969 en la que solicita aclaración sobre: ¿si es posible dejar el valor que se encuentra reportado en la escritura pública de un predio que está pendiente de legalizar y que va a ser trasladado a otra entidad contable pública, considerando que la escritura data del 16 de junio de 1945 y registra la suma de \$2.092.45; además pregunta, ¿si pueden surgir inconvenientes de tipo fiscal por el valor de esta operación en la entidad beneficiaria?

Al respecto, atendemos su consulta de manera general, por cuanto no se identifican las entidades contables públicas que participan en la transacción, para conocer si corresponden a empresas, entidades del sector central o descentralizado, considerando que el tratamiento contable para el traslado de bienes, depende del tipo de entidad:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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.

Los párrafos 132, 165 y 248 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública –RCP, señalan:

"9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales

(...)

"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. 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.

(...)

9.1.1.5 - Propiedades, Planta y Equipo

*165. **Noción.** (...) 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).*

9.11.3 Normas técnicas relativas al Patrimonio

"248. 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..." (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de las siguientes cuentas, señala:

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.

SE DEBITA CON:

(...)

5- La reclasificación de la subcuenta 312530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 312525-Bienes, una vez formalizada la propiedad.

SE ACREDITA CON:

2- El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.

3- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.”

3255 - PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO: “Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

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

SE DEBITA CON:

(...)

5- La reclasificación de la subcuenta 325530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 325525-Bienes, una vez formalizada la propiedad.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.

2- El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, en su numeral 27 determina:

"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. (...)"

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que el predio que se va a trasladar está pendiente de legalizar en la entidad contable pública que va a ceder la propiedad del bien, porque no contaba con la escritura pública registrada y anotada legalmente a su nombre, se concluye que no debe incorporarse en la contabilidad de ésta, ya que en el momento en que se legaliza se transfiere la propiedad de forma inmediata a la otra entidad contable pública y por lo

tanto no genera un beneficio económico futuro o un potencial de servicio, que permita catalogarlo, ni siquiera transitoriamente, como activo.

Por su parte, la entidad contable pública que recibe el bien debe reconocerlo por su valor estimado mediante un avalúo técnico, dado que el valor en libros en la entidad que lo entrega no existe y el valor registrado en la escritura pública no refleja la realidad económica del bien. En consecuencia, el avalúo técnico se convertirá en el costo histórico del bien recibido, el cual deberá contabilizarse debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1605 – TERRENOS y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255 - PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda al tipo de entidad.

De otra parte y en relación con la inquietud de si pueden surgir inconvenientes de tipo fiscal por el valor de registro de esta operación en la entidad beneficiaria, que en este caso será el avalúo técnico, le informamos que la Contaduría General de la Nación no es competente para responderla.

CONCEPTO 201110-158661 del 12-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Municipio de Sevilla de la actualización de propiedades, planta y equipo y el informe en las notas a los estados contables

2	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad/ Devengo o causación/ Prudencia
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable por parte del Municipio de Sevilla de los ingresos y rentas por cobrar

3	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Ingresos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Municipio de Sevilla de las transferencias que recibe de la Nación

Doctoras
GLADYS LEONOR RESTREPO FREYTES
Alcaldesa
ANA MILENA MOLINA VALENCIA
Contadora
Municipio de Sevilla
Sevilla - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158661, en la cual informa que: *"durante la vigencia fiscal 2009 en el Municipio de Sevilla Valle se llevó a cabo el proceso de actualización catastral por parte del IGAC, el cual no se realizaba hacia 10 años. Durante la vigencia 2010 en el mes de diciembre se llevó a los estados financieros un valor de \$7.958.056.500, el cual fue resultado de la suma de los avalúos catastrales de predios que figuran a nombre del Municipio, en la base de datos del Impuesto Predial.*

Sin embargo y teniendo en cuenta que es de suma importancia realizar una actualización de los inventarios por parte de un perito evaluador debidamente inscrito en la lonja de propiedad raíz y con su matrícula respectiva, queremos consultarle la viabilidad de realizar una corrección de dicho asiento contable por medio de una nota y de esta manera ajustar los estados financieros, luego de realizar la actualización correspondiente.

Otra inquietud que tenemos es la de la causación del ingreso debido a que al iniciar la vigencia se lleva la renta por cobrar contra el ingreso por el valor anual y se castiga mensualmente la renta contra el banco, específicamente en las transferencias se toma como soporte el documento CONPES donde nos certifican los dineros que serán transferidos por la Nación. Esto conlleva a un superávit en el estado de resultados ya que al causar el ingreso de la transferencia se lleva el de toda la vigencia.

Queremos manifestarle el deseo de cumplir con los procedimientos contables y estamos prestos a corregir si es del caso según su respuesta"

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

1. Actualización de propiedades, planta y equipo

El artículo 27 del Decreto 2150 de 1995 indica que *"Los avalúos de bienes inmuebles que deban realizar las entidades públicas o que se realicen en actuaciones administrativas, podrán ser adelantados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi o por cualquier persona natural o jurídica de carácter privado, que se encuentre registrada y autorizada por la Lonja de Propiedad Raíz del lugar donde esté ubicado el bien para adelantar dichos avalúos".* (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normatividad contable, los numerales 18, 19 y 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala, 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. 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.

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.

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. Rentas por cobrar

El párrafo 117 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa respecto al principio de Causación o Devengo, que: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período (...)"*

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".*

Los párrafos 148 y 149 del mismo instrumento normativo, establecen que: *"148 Noción. 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. 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)

Así mismo, los párrafos 264 y 265 del citado Marco Conceptual, señalan que *"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". (Subrayado fuera de texto)

3. Transferencias

El párrafo 269 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, expresa que: *"Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 278 del citado Marco Conceptual, 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".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Actualización de propiedades, planta y equipo

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye que para efectos de la actualización contable de los activos reconocidos como Propiedades, Planta y Equipo, la entidad debe elegir, considerando la relación costo-beneficio, si dicho proceso se realiza con personal de la entidad o con personas naturales, jurídicas o privadas, o con el apoyo de otras entidades contables públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización.

En ese sentido, en caso de que la entidad considere que el avalúo practicado por parte de un perito evaluador refleja de manera más razonable la realidad económica de los bienes de la entidad, esta puede actualizar los valores reconocidos en la contabilidad de conformidad con el numeral 19 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, citado en las consideraciones, por lo tanto, la entidad podrá señalar tal aspecto en notas justificando el ajuste del registro.

2. Rentas por cobrar

De conformidad con los principios de contabilidad pública de Causación o Devengo y de Prudencia, la entidad deberá reconocer como ingresos y rentas por cobrar únicamente los derechos tributarios 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.

3. Transferencias

De conformidad con los principios de contabilidad pública de Causación o Devengo y de Prudencia los ingresos por transferencias deben reconocerse cuando la entidad conozca del acto administrativo emitido por la entidad cedente de las transferencias, dado que en ese momento se genera la obligación por parte de esta última y el derecho de cobro para el Municipio. Por lo cual, no es posible que la entidad reconozca como ingresos y derechos realizados las transferencias determinadas en el documento CONPES o con base en el presupuesto aprobado para la vigencia, pues esto es contrario a lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 201110-158369 del 01-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de INFOTEP-San Juan del Cesar de los bienes que recibe de una entidad de gobierno general (MEN) para uso permanente sin contraprestación

Doctor
TOMÁS ALFONSO RAMÍREZ OCHOA
Contador General
Instituto de Formación Técnica Profesional de San Juan del Cesar- INFOTEP
San Juan del César – Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158369, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"En el proceso de saneamiento contable el Infotep, identificó el terreno donde se encuentran construidas sus instalaciones, como de propiedad del Ministerio de Educación Nacional, iniciándose por ambas entidades el proceso de Cesión, pero, este no alcanzó su fin y la Ley la declararon inexecutable. El Infotep sigue su proceso de mejoramiento y es así, que este caso lo coloca en manos del Comité de Sostenibilidad Contable, desde el cual se le solicita al MEN, la Cesión del Título de Propiedad del Terreno.*

El Infotep, tiene registrado contablemente este bien en la Cuenta 160504-Bienes pendientes de legalizar.

El MEN, mediante la Resolución 5335 del 30 de junio de 2011, hace la Transferencia de dominio a favor del Infotep, del título de propiedad del terreno, con avalúo técnico incluido; además en su considerando relaciona la transferencia de las Obras construidas sobre el terreno con su respectivo avalúo.

El Infotep, tiene contabilizadas las obras en sus respectivas cuentas 1640 y sus respectivas subcuentas.

INQUIETUD

¿Cuál debe ser la Contabilización de la Cesión del Título del Terreno incluidas las obras que se encuentran en él construidas?

Nuestra idea es Contabilizar el Terreno en su cuenta respectiva con el avalúo técnico que viene en el Documento de Cesión, contra un crédito en la cuenta de Terreno por legalizar y el excedente a Donación.

Pero no ofrece dudas la contabilización de las Obras que ya tenemos contabilizadas como nuestras".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con 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'. (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 y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece que que: "Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO'. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 27 del mismo instrumento normativo, en referencia a los bienes pendientes de legalizar, expresa 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las subcuentas denominadas "Bienes pendientes de legalizar" del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, se utilizan para el reconocimiento contable de los bienes que no se encuentran debidamente legalizados, pero de los cuales no existe ninguna duda sobre su propiedad dado que esta no se encuentra en discusión; por lo cual, dicha situación no se enmarca dentro del caso formulado en su comunicación.

Por su parte, los bienes que recibe una entidad de gobierno general (INFOTEP) de parte de otra entidad de gobierno general (Ministerio de educación Nacional) deben reconocerse como propiedades, planta y equipo en las subcuentas denominadas "(...) de uso permanente sin

contraprestación” contenidas en las cuentas que conforman el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Lo anterior, considerando que el Régimen de Contabilidad Pública-RCP incorporó el control como criterio para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo cuando existen entregas de bienes de uso permanente sin contraprestación entre entidades de gobierno general.

Así las cosas, dado que los terrenos objeto de su consulta no corresponden a bienes pendientes de legalizar, sino a bienes de uso permanente sin contraprestación, el Infotep debe reclasificar los saldos reconocidos por la entidad en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar, a la subcuenta 160501-Urbanos, 160502-Rurales o 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS, según corresponda.

Adicionalmente, la entidad debe reconocer la diferencia entre el valor en libros de los terrenos recibidos y el valor del avalúo practicado por el Ministerio de Educación Nacional para efectos de la entrega de la titularidad de los bienes, mediante un débito en la subcuenta 160501-Urbanos, 160502-Rurales o 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

CONCEPTO 201111-158970 del 22-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte CORPOICA de los bienes adquiridos con recursos de cofinanciación del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y recibidos en comodato mediante el acta de liquidación del contrato No. 211 de 2008

Doctor
ARIEL HURTADO RODRÍGUEZ
 Director Administrativo y Financiero
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-CORPOICA
 Mosquera - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-158970, en la cual consulta el procedimiento contable a aplicar a los bienes adquiridos con recursos de cofinanciación del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural en desarrollo de contratos de cooperación técnica y científica; bienes que fueron incorporados en las cuentas de Propiedad, planta y equipo a los estados contables de Corpoica, pero que según los términos de los contratos, son propiedad del Ministerio.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-CORPOICA, celebró los contratos No. 211 de 2008 y 283 de 2007 con el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, con el objeto de realizar proyectos de Investigación y tecnología, y en desarrollo de los mismos los bienes adquiridos o las obras civiles ejecutadas con recursos del contrato, serían propiedad de la Nación – Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural correspondiendo a éste determinar el uso que se debía dar a los bienes una vez liquidados los contratos.

En relación con el contrato No. 211 de 2008, el acta de liquidación estableció que la propiedad de los bienes correspondía al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y que serían entregados a Corpoica mediante un contrato de comodato celebrado entre esta entidad y el Ministerio.

Respecto del contrato 283 de 2007, aún no se ha liquidado el contrato.

La Corporación Colombiana de Investigaciones Agropecuarias – CORPOICA se encuentra clasificada por la CGN como ente descentralizado del Gobierno General.

En relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala, en el numeral 25. *“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. (...)”*

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. (...)”

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar

CONCLUSIÓN

Según lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, la entrega de bienes de una entidad contable pública a otra, sin que medie el traslado de la propiedad ni contraprestación alguna, configura un traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación, el cual incluye los bienes entregados en comodato.

De acuerdo con las condiciones de los contratos, la propiedad de los bienes adquiridos y de las obras ejecutadas, hasta la liquidación del contrato, es del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, por consiguiente corresponde a esta entidad registrarlos en sus estados contables.

Ahora bien, como el acta de liquidación del contrato No. 211 de 2008 señaló que la propiedad de los bienes adquiridos es del Ministerio y entregados a Corpoica mediante un contrato de comodato, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con Propiedades, planta y equipo, señala que tratándose de esta operación entre entidades del Gobierno General, la entidad que entrega debe retirar los bienes de su Contabilidad y controlarlos en cuentas de orden, es así que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural debe controlarlos afectando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y como contrapartida la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA Db).

Por otra parte, como Corpoica ya había incorporado estos bienes, procederá a reclasificarlos a las correspondientes subcuentas de bienes de uso permanente sin contraprestación, y a efectuar los ajustes a que haya lugar con el fin de revelar en el Patrimonio Institucional Incorporado, el valor de los bienes recibidos en comodato. Es de anotar que los bienes incorporados continúan depreciándose, aplicando la vida útil y el método de depreciación inicialmente adoptado.

En relación con el contrato 283 de 2007, como quiera que aún no se han cumplido las condiciones del contrato para determinar finalmente la propiedad de los bienes, estos continuará revelándolos el Ministerio de Agricultura.

CONCEPTO 201111-159458 del 22-12-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE MARCO CONCEPTUAL PGCP
		2.	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
		2.1	Normas técnicas relativas al activo
	Subtema		Reconocimiento por parte de CASUR, de la actualización en construcciones en curso

Doctora
DIANA MARCE SANDOVAL GIL
Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional-CASUR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159458, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *“Una vez analizado el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la Propiedad, planta y equipo en especial en la frecuencia de las actualizaciones, solicito de manera atenta el concepto relacionado con las construcciones en curso.*

Lo anterior obedece a la inquietud presentada si estos bienes inmuebles que se encuentran registrados en la cuenta 1615 son objeto de avalúo comercial o no?”

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 18 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)” (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 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, como: *“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)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye que los activos en construcción se encuentran en permanente proceso de capitalización de costos con el objeto de ponerlos en condiciones para ser utilizados para el desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad. En consecuencia no son objeto de actualización.

CONCEPTO 201111-159090 del 29-12-11

1 2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de la actualización, adiciones, mejoras, mantenimiento y reparaciones en propiedades, planta y equipo

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1960 Bienes de arte y cultura 5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento por DANSOCIAL, de los libros y publicaciones de investigación y consulta y su retiro cuando queden desactualizados

4	TÍTULO	1 2	MARCO CONCEPTUAL PGCP INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a norma técnica relativa a obligaciones laborales y de seguridad social integral/ Pasivos estimados Instructivo No. 15
	Subtema		Reconocimiento por parte de DANSOCIAL de las prestaciones sociales consolidadas al cierre de la vigencia

Doctor
JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ
Unidad Administrativa Especial de Organizaciones Solidarias-DANSOCIAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159090, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. *“¿Es procedente registrar la actualización de un vehículo adquirido en el año 2008, tomando como referencia el valor asegurado para el año 2011, producto de la guía de valores de FASECOLDA (tal como lo cita el documento de la póliza) o el avalúo que consigna el formulario de impuesto sobre vehículos automotores año 2011? lo anterior teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 18 del capítulo 111 de Procedimientos contables del Régimen de contabilidad pública, el cual cita “El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados”, así como lo consignado en el segundo párrafo del mismo numeral, el cual cita “La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para el 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”, toda vez que la Entidad no cuenta ni con los recursos financieros ni con el personal idóneo para realizar dicho avalúo y teniendo en cuenta que la expectativa de destinación sobre el bien no considera transferencia alguna.*
2. *En la cuenta 165511 “Herramientas y accesorios” se registraron adecuaciones y mejoras para la construcción como: balastos metálicos, lavamanos, marcos de puertas, orinales, puertas de madera y vidrios. ¿Es procedente reclasificar dichos elementos como mayor costo de los inmuebles?*
3. *En la entidad se vienen registrando libros de consulta que tienen vigencia aproximada de un año teniendo en cuenta el cambio de normatividad, en la cuenta 196007 “Libros y publicaciones*

de investigación y consulta". ¿Es procedente registrar éste tipo de libros en el gasto directamente, en gasto anticipado o en diferidos, teniendo en cuenta que anualmente pierden vigencia y son reemplazados por versiones nuevas? Lo anterior considerando que el retiro de dichos libros genera pérdida para la Entidad, ya que no se reconoce ninguna amortización o depreciación sobre los mismos.

4. *Teniendo en cuenta el registro contable de prestaciones consolidadas para el cierre de la vigencia, sobre la información reportada por el área de recursos humanos ¿es procedente registrar presupuestalmente dichos valores como reserva o como cuentas por pagar?"*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Actualización de propiedades, planta y equipo

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 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".

2. Adecuaciones y mejoras a propiedades, planta y equipo

El párrafo 168 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, referente a la Norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, señala 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)

3. Libros y publicaciones de investigación y consulta

Los párrafos 189, 191 y 195 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala respecto al Grupo 19-OTROS ACTIVOS, que: "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)

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 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, "Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca". (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de esta cuenta, señala que la misma se acredita cuando: "El costo del bien vendido, cedido o dado de baja".

4. Prestaciones sociales consolidadas

El párrafo 233 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a la norma técnica de obligaciones laborales y de seguridad social integral, particularmente en relación con los pasivos estimados, 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; (...)".

Seguido, el párrafo 235 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: "Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, como: "Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. (Subrayado fuera de texto).

También, la dinámica de esta cuenta indica que se acredita con: "2- El valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales".

En este mismo sentido, describe 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".

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con: "1-El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo". Y se acredita con: "1-El valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos".

Por su parte, el numeral 1.1.3 del Instructivo 15 de 2011, por el cual se establecen las instrucciones relacionadas con el cambio del período contable 2011 – 2012, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros aspectos del proceso contable, expresa en referencia a la consolidación de las prestaciones sociales, que: "Antes de efectuar el cierre de la vigencia, las entidades deben realizar el proceso de consolidación de las prestaciones sociales que se hayan provisionado durante la vigencia fiscal a través de pasivos estimados, para reclasificar y reconocer el pasivo real de las mismas al final del período contable".

En cuanto a la constitución de reservas presupuestales o cuentas por pagar por las prestaciones sociales consolidadas por el cierre de vigencia, me permito manifestarle que por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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 tal sentido, dado que su pregunta versa sobre aspectos presupuestales y no contables hemos dado traslado de su consulta a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP, por ser este tema de su competencia.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Actualización de propiedades, planta y equipo

Dado que el Régimen de Contabilidad Pública-RCP contempla para la actualización de las propiedades, planta y equipo la utilización de precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados, es viable que la entidad utilice la guía de valores de la Federación de Aseguradores Colombianos-FASECOLDA siempre que considere que dichos valores reflejan la realidad económica de los bienes objeto de actualización.

2. Adecuaciones y mejoras a propiedades, planta y equipo

Con base en las consideraciones expuestas, las adiciones y mejoras se reconocen como un mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el importe depreciable, considerando que aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación.

En ese sentido, producto de las adiciones y mejoras realizadas a un activo, se debe revisar la vida útil del mismo, con el fin de identificar si el lapso durante el cual se espera obtener los beneficios económicos o el potencial de servicios que se derivan del mismo aumenta, caso en el cual se deberá estimar una nueva vida útil restante con el fin de ajustar de manera prospectiva la alícuota de depreciación.

De otro lado, los mantenimientos y reparaciones realizadas a las propiedades, planta y equipo permiten recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización, razón por la cual se reconocen afectando los resultados del período en que se incurren como un gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento, o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, si corresponden a gastos administrativos, o 521113-Mantenimiento, o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, si corresponden a gastos de operación.

Por lo anterior, corresponde a la entidad definir si los elementos objeto de su consulta cumplen con los criterios para su reconocimiento como adiciones y mejoras, o como mantenimientos y reparaciones, teniendo en cuenta que dependiendo de las características del bien y el impacto que generan en él las adecuaciones y mejoras realizadas.

3. Libros y publicaciones de investigación y consulta

Los libros y publicaciones de consulta interna de la entidad deben reconocerse como un activo en la subcuenta 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, hasta tanto se considere que los mismos quedan desactualizados u obsoletos; momento en el cual, deben retirarse afectando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

4. Prestaciones sociales consolidadas

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, se concluye que la reclasificación de los pasivos estimados al pasivo real, es un proceso que debe efectuarse cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, estableciendo la exactitud del valor de las obligaciones a cargo de la entidad. Cuando se trata de la consolidación de las prestaciones sociales provisionadas durante el año, es factible reclasificarlas en función de los momentos en que se causan indefectiblemente las obligaciones para la entidad, pero en todo caso debe hacerse de manera obligatoria al cierre del período contable, como lo prescribe el Instructivo 15 de 2011, por el cual se establecen las instrucciones relacionadas con el cambio del período contable 2011 – 2012, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros aspectos del proceso contable.

En cuanto a la constitución de reservas presupuestales o cuentas por pagar por las prestaciones sociales consolidadas por el cierre de vigencia, me permito manifestarle que por tratarse de un aspecto presupuestal y no contable, hemos dado traslado de su consulta a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP, por ser este tema de su competencia.

4. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES Y DE LAS INVERSIONES Y GASTOS RELACIONADOS CON ESTOS RECURSOS

CONCEPTO 20114-153124 del 06-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos
	Subtema	1.1.1	Liquidación del valor de los recursos naturales no renovables y el agotamiento

Doctora
DORA STELLA REYES GONZÁLEZ
Coordinadora Grupo Financiero
Ministerio de Minas y Energía
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153124, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"La Contraloría General de la República se encuentra realizando la Auditoría Gubernamental con enfoque integral, modalidad regular para la vigencia 2010 en este Ministerio, y solicita que se actualice el procedimiento para la liquidación del valor de los recursos naturales no renovables, así como su respectivo agotamiento, ya que actualmente la determinación de las reservas y agotamiento a registrar, difiere del procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.*

La liquidación de las Reservas de Hidrocarburos, se efectúa de acuerdo a información que envían las diferentes compañías a la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH- de acuerdo a compromisos contractuales establecidos para tal fin. Estas reservas son certificadas por entes internacionales dedicados a este tipo de actividad.

El agotamiento, se determina en función de la producción de los campos de todo el país durante el año, mediante la aplicación del porcentaje de regalías dependiendo del campo, precio, tasa de cambio, etc.

Las reservas y Agotamiento de Carbón se efectúan de acuerdo a lo establecido en la Resolución No 18-0263 del 23 de febrero de 2009'.

Por lo anterior, solicita se actualice el procedimiento para la liquidación de los recursos naturales no renovables.

CONSIDERACIONES

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

El artículo 1º de la Resolución 18-0263 de 2009, expedida por el Ministerio de Minas y Energía, y por la cual se adopta la metodología para realizar la Valoración de las reservas Minerales en Colombia, expresa que:

- a) *"El valor de las reservas minerales se establecerá calculando el valor presente de los ingresos que por regalías y contraprestaciones percibiría en un futuro la Nación, por poseer la propiedad de los recursos del subsuelo.*
- b) *El horizonte de estimación es de 30 años con un componente de perpetuidad.*
- c) *La tasa de descuento para el Estado es igual a la tasa de endeudamiento del Gobierno Colombiano a través de la emisión de títulos de tesorería-TES de mayor plazo.*
- d) *El Registro contable de las reservas lo efectuará el Ministerio de Minas y Energía dentro de su balance en el rubro de Recursos naturales no Renovables en Explotación, de acuerdo a las disposiciones establecidas para dicho rubro en el Plan General de Contabilidad Pública.*
- e) *El valor de las reservas mineras y su agotamiento deberá ajustarse anualmente deberá ajustarse anualmente.*
- f) *El agotamiento de las reservas se contabilizará como la diferencia aritmética de los valores obtenidos en el valor presente neto del año calculado menos el valor presente neto del año inmediatamente anterior.*
- g) *Los recursos y las reservas que se consideran como activos económicos son aquellos localizados en áreas sobre las que se han suscrito títulos mineros y han sido probadas con estudios de factibilidad.*
- h) *El precio base para la estimación del valor de las reservas es el precio en boca de mina vigente en el momento de la valoración.*

PARÁGRAFO: Para el caso del carbón, se toma el precio unitario de regalía por zona de procedencia (según resolución de fijación de precios en boca de mina para la liquidación de regalías), por tipo (térmico, metalúrgico y antracita), por destino de la producción (exportación o consumo interno) y de acuerdo con el porcentaje correspondiente al nivel de explotación de reservas (mayor o menor a tres (3) millones de toneladas). Para los contratos de La Guajira y Cesar se tendrán en cuenta las consideraciones articulares en cuanto a precios que se hayan pactado en los mismos".

Los párrafos 184, 185 y 186 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionados con las Normas técnicas relativas a los activos, señala que. "184. *Noción. 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.*

185. Los recursos naturales no renovables deben reconocerse y actualizarse mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico. Por su parte, las inversiones se reconocen por el costo histórico y no son objeto de actualización.

186. Los recursos naturales no renovables se agotan en la medida en que son extraídos y este agotamiento debe revelarse por separado como un menor valor de los mismos. El agotamiento de los recursos naturales no renovables constituye un menor valor del patrimonio cuando la

explotación es realizada por un tercero y formará parte del costo de producción cuando la reserva probada la registra la misma entidad que lleva a cabo la explotación'. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4º del Capítulo IV, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos, expresa que: *"El agotamiento de los recursos naturales no renovables en explotación corresponde a la disminución gradual por efecto de su extracción, como reconocimiento de la pérdida de su capacidad económica y operacional en el transcurso de su vida útil, de acuerdo con la estimación efectuada mediante métodos de reconocido valor técnico. Se considera vida útil la capacidad estimada de producción correspondiente a las unidades que se espera extraer.*

Para efectos de reconocer el agotamiento se debe utilizar el método de la tasa unitaria estimada, que consiste en dividir el costo del recurso natural agotable entre el número de unidades pendientes de producir. El valor del agotamiento se obtiene de multiplicar el número de unidades producidas por la tasa unitaria estimada". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 11, 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 101 del citado Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: *"Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información*". (Subrayado Fuera de texto)

De igual forma, el párrafo 104 del mismo instrumento normativo, establece en relación con la Razonabilidad como condición para que se cumpla 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriores, y con el fin de evitar que existan contradicciones o imprecisiones entre la metodología adoptada por el Ministerio de Minas y Energía y la señalada en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública para el cálculo del agotamiento de los recursos naturales no renovables, me permito informarle que en el proceso de actualización del Régimen de Contabilidad Pública que adelanta la Contaduría General de la Nación, se realizarán las modificaciones a que haya lugar con el fin de garantizar una coherencia entre las normas expedidas por ambas entidades.

Sin embargo, dado que la información contable debe reflejar de manera razonable la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, el Ministerio de Minas y Energía podrá aplicar la metodología adoptada mediante la Resolución 18-0263 de 2009, para el cálculo y reconocimiento del agotamiento de los recursos naturales no renovables.

5. LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES, Y EMBARGOS DECRETADOS Y EJECUTADOS SOBRE LAS CUENTAS BANCARIAS

CONCEPTO 20114-153211 del 28-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Comisión de Regulación de Comunicaciones de los procesos judiciales, compensaciones y pagos de sentencias y conciliaciones judiciales

Doctor
RICARDO OSPINA NOGUERA
Coordinador de Atención al Cliente y Relaciones Externas
Comisión de Regulación de Comunicaciones
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 20114-153211, en el cual consulta el *"procedimiento y normas vigentes en materia contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales en contra de la entidad (...)".* Cuáles son las normas o disposiciones que establecen el criterio para el reconocimiento como obligación real o contingente de un proceso judicial (...). Así mismo pregunta *"cuáles son las instrucciones que la Contaduría General de la Nación ha impartido para el reconocimiento de las compensaciones y pago de sentencias y conciliaciones judiciales (...)".* Para cada una las preguntas solicitan relacionar las normas y así como, describir el respectivo procedimiento.

CONCLUSIÓN

Sobre el particular, este Despacho se permite informarle que el 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.

Ahora bien, en relación con el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, así como la obligación real o responsabilidad contingente en contra de la entidad, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante el Expediente 200910-135588 de octubre 29 de 2009, en el sentido de que *"(...) el valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad debe corresponder al estado de cada proceso, bien sea como una obligación contingente, una provisión por contingencia o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los*

criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, con la notificación de la demanda, la entidad constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS, y un débito en la subcuenta 990505-LITIGIOS Y DEMANDAS, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), por el valor de la pretensión económica del demandante.

Posteriormente, si como resultado de la evaluación del riesgo, en cada etapa del proceso, se determina que la contingencia es probable, se reconoce un pasivo estimado, registrando un débito en la subcuenta 531401-Litigios o demandas, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios y demandas, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. Cuando existe diferencia en el monto de la provisión para contingencias producto de subestimaciones o sobrestimaciones debe procederse a la contabilización del ajuste por la diferencia afectando las cuentas de actividad, financiera, económica y social. Adicionalmente, una vez reconocido el pasivo estimado debe cancelar los saldos reconocidos en las cuentas de orden acreedoras contingentes.

Ahora, con la sentencia condenatoria definitiva, la entidad procede al registro del crédito judicial reconocido como un pasivo real, para lo cual reconoce un débito a la subcuenta 271005-Litigios y demandas, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, o 246003-Laudos arbitrales y procesos extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES”.

En relación con el reconocimiento de las obligaciones, el numeral 3 del citado procedimiento contable, establece:

3. Reconocimiento de obligaciones.

"(...) 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.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES". (Subrayado fuera de texto).

Con respecto al reconocimiento y revelación del pago de sentencias y conciliaciones judiciales, el numeral 4 de la normatividad contable pública, señala:

4. Pago de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial.

"En el momento del pago de la sentencia, laudo arbitral o conciliación, la entidad contable pública debe registrar un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el pago se realice a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, esta Dirección registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito a la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, la entidad contable pública registra un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS".

Finalmente, 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, puede consultarse en la página web de esta entidad (www.contaduria.gov.co).

CONCEPTO 20115-154312 del 13-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Actualización de cuentas de orden y pasivos estimados en litigios y demandadas

Doctor
ORBIDIO VELANDIA NIÑO
Director Administrativo y Financiero
Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154312 en la cual solicita, de ser posible una ampliación 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, debido a que la Contraloría General de la República observa que en los estados contables de la entidad se presentan subestimación en las cuentas de orden acreedoras contingentes y en la provisión para contingencias.

Lo anterior teniendo en cuenta que de acuerdo con el concepto de la Contraloría General de la República, existe subestimaciones en la provisión establecida ya que de acuerdo con la evaluación del riesgo basados en el estado del proceso, la entidad determina la probabilidad de ocurrencia de la contingencia y procede a reconocer el pasivo como una provisión para contingencias por el valor que se tenía registrado en cuentas de orden.

Adicionalmente, de acuerdo con el juicio del auditor de la Contraloría General de la República, los registros en las cuentas de orden y la provisión deben ser actualizados con procedimientos definidos por la entidad y no como lo han venido reconociendo aplicando el procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos al párrafo 119 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio contable de Medición establece que: *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán 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”.*

Respecto al reconocimiento de los gastos, el párrafo 283 del Régimen de Contabilidad Pública define que: *“El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable.(...)”*

En relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de orden el párrafo 307 del Régimen de Contabilidad Pública dispone que: *“Los hechos que puedan afectar la situación financiera,*

económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente.(...)”.

Ahora bien, el numeral 1º del Capítulo V, del Título II, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en lo relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, señala que *"Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado."*

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3 del procedimiento en mención, en relación con el reconocimiento de obligaciones, establece que: *"Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR 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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas y de forma específica con lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, se concluye que los procesos en contra de la entidad deben reconocerse de acuerdo con la notificación de la demanda, y las pretensiones del demandante, 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 pretensión del demandante o los hechos que generaron la demanda presentan una variación respecto al valor inicialmente reconocido, la entidad deberá proceder a actualizar las cuentas de orden previamente registradas.

Ahora bien, si el resultado de la evaluación establece que la probabilidad de ocurrencia es posible, se debe reconocer 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, y de forma simultánea disminuir el valor de las cuentas de orden constituidas al momento de conocer la demanda.

En ese orden de ideas, la normatividad vigente en materia del reconocimiento y revelación contable de los procesos litigiosos en contra de la entidad pública, establece que este reconocimiento debe corresponder al estado en el que se encuentra cada proceso, bien sea como una obligación contingente a través de cuentas de orden las cuales deben actualizarse, una provisión por contingencia como un pasivo estimado, o un pasivo real, y proceder de forma periódica a realizar la actualización correspondiente de que son susceptibles.

Respecto a la solicitud de ampliación de la norma, esta no se requiere toda vez que al realizar su análisis integral, se puede observar que la mencionada norma contiene los criterios esenciales para el adecuado tratamiento contable de los temas relacionados con los litigios y demandas a que están expuestas las entidades públicas.

CONCEPTO 20115-154276 del 13-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de demandas interpuestas contra la Defensoría del Pueblo y otras entidades de la Nación

Doctor
FERNANDO A. FUQUEN JIMÉNEZ
Subdirector Financiero
Defensoría del Pueblo
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154276, en la cual solicita concepto sobre la causación en las cuentas de orden de las demandas interpuestas en contra de la Defensoría del pueblo y de otras entidades de la Nación, en donde según concepto de la oficina jurídica de la Defensoría, la probabilidad de que la demanda prospere en contra es muy baja.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos al numeral 1º del Capítulo V, del Título II, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos

arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, el cual señala que *"Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado."*

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad". (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3 del procedimiento en mención, en relación con el reconocimiento de obligaciones, establece que: *"Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR 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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que los procesos en contra de la entidad deben reconocerse de acuerdo con la notificación de la demanda, y las pretensiones del demandante, 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, y de forma simultánea ajustar el valor de las cuentas de orden constituidas al momento de conocer la demanda.

Si la probabilidad de ocurrencia es muy baja, la entidad debe proceder, mediante la utilización de un método de reconocido valor técnico, a determinar el valor de la posible obligación, y ajustar el valor de las cuentas de orden previamente reconocidas.

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 a través de cuentas de orden, una provisión por contingencia como un pasivo estimado, o un pasivo

real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, tratándose de demandas en grupo que involucran a varias entidades públicas a la vez, este hecho debe ser reconocido y revelado en las cuentas de orden antes mencionadas, en cada una de las entidades involucradas, por el valor estimado que le corresponda previo a la realización de un estudio técnico por parte de sus áreas jurídicas, en donde se establezca, de acuerdo a los hechos que generaron la demanda, en cabeza de qué entidad o entidades se reconocerán las pretensiones del demandante.

Para el efecto, y como resultado del estudio técnico, se podrá deducir si el reconocimiento se debe realizar por parte de cada una de las entidades involucradas teniendo en cuenta la proporción de la pretensión definida en el mencionado estudio, o si se reconoce en cabeza de la entidad principal a la cual esté vinculado el proceso, o por el mismo valor en cada entidad involucrada, explicando la situación en las respectivas notas a los estados contables.

CONCEPTO 20115-154537 del 16-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Contenido de las Notas Explicativas a los Estados Contables relacionados con las revelaciones de los procesos judiciales

Doctor
JHON BAYRON ARANGO VARGAS
Director de Contabilidad e Impuestos
Interconexión Eléctrica S.A.-ISA
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154537, en la cual solicita se de claridad sobre la interpretación y aplicación del procedimiento contable relacionado con la revelación de los procesos judiciales, en lo relacionado con el estado de los procesos.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos remitirnos al numeral 122 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio contable de Revelación establece que: "Los

estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información contable también revela hechos presupuestarios que han sido interpretados por el SNCP. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública". (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 357, 358, 359 y 360 del Plan General de Contabilidad Pública, los cuales respecto a la revelación de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, establecen que:

"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.

360. 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". (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 375, 376, 377, 378, 379, 380 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a las Notas a los estados contables básicos, establecen:

"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.

(...)

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

(...)

Relativas a la valuación. Estas notas describen las bases particulares de medición adoptadas por la entidad para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública.

(...)

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 numeral 10 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, respecto a las revelaciones que deben realizarse en notas a los estados contables, establece que: “*Debe revelarse en notas a los estados contables lo siguiente:*

- a) El valor pagado por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, incluyendo los intereses y costas del proceso.*
- b) El valor registrado como gasto por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales.*
- c) La metodología aplicada para el registro del pasivo estimado.*
- d) El estado de los procesos”.* (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la materialidad de las cifras objeto de revelación, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante el concepto No. 150252, del cual adjunto copia.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas y con base en la información suministrada en su comunicación en la cual presentan la nota que actualmente realizan respecto a los procesos judiciales, se concluye que para efectos de elaborar las notas explicativas a los Estados Contables la entidad deberá realizar un análisis integral de la normatividad contable vigente contenida en el Régimen de Contabilidad Pública y determinar que elementos adicionales a los establecidos en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales deben incorporarse en las revelaciones, tales como las bases específicas de medición utilizadas por la entidad que le permitieron cuantificar las operaciones incorporadas en la información contable pública y los hechos o situaciones que generan incertidumbre sobre una posible obligación, identificando la persona natural o jurídica relacionada, la situación particular, el monto y si podrían influir en los resultados del ejercicio.

De forma particular, teniendo en cuenta la materialidad, las notas deben revelar la relación clasificada de los procesos judiciales si son a favor o en contra de la entidad, el estado actual de cada uno de los procesos indicando su grado de evolución, la metodología utilizada para evaluar el riesgo de pérdida del proceso, y los elementos que permitieron al área jurídica determinar la posibilidad de pérdida de los procesos, entre otros aspectos.

CONCEPTO 201198-157293 del 26-09-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las indemnizaciones originadas en fallos proferidos por las demandas en contra de la entidad pública

Doctora
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTÉS
 Jefe de Unidad de Contabilidad (e)
 Empresas Públicas de Medellín –EPM
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118–157293 en la cual solicita se le indique en qué cuenta del Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del Régimen e Contabilidad Pública, se deben reconocer los valores correspondientes a las indemnizaciones realizadas a terceros como consecuencia de los fallos proferidos y que se relacionan con los daños ocasionados a terceros por la caída de un poste, rompimiento de una tubería del acueducto, descargas eléctricas, entre otros.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos al numeral 1º del Capítulo V, del Título II, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, el cual señala que *"Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado."*

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad". (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3 del procedimiento en mención, en relación con el reconocimiento de obligaciones, establece que: *"Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).*

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

a) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias 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.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la

cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que los procesos en contra de la entidad deben reconocerse de acuerdo con la notificación de la demanda, y las pretensiones del demandante, 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, y de forma simultánea ajustar el valor de las cuentas de orden constituidas al momento de conocer la demanda.

Si la probabilidad de ocurrencia es muy baja, la entidad debe proceder, mediante la utilización de un método de reconocido valor técnico, a determinar el valor de la posible obligación, y ajustar el valor de las cuentas de orden previamente reconocidas.

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 a través de cuentas de orden, una provisión por contingencia como un pasivo estimado, o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, si el valor liquidado como fallo definitivo es mayor al provisionado, la diferencia se debe reconocer en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

De forma complementaria, la entidad puede utilizar el nivel auxiliar de cuentas definido en el Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de obtener una mayor desagregación y de ésta manera identificar conceptos particulares o específicos, con miras a suplir las necesidades de información, si así lo requiere.

CONCEPTO 201198-157240 del 26-09-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias

	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las demandas en contra de la entidad pública y de un grupo de entidades

Doctor
DIEGO FERNANDO MENDOZA RODRÍGUEZ
Director
Instituto Departamental de Recreación y Deportes de Santander-INDERSANTADER
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157240 y complementada telefónicamente, en la cual solicita orientación sobre el tratamiento contable que debe darle la entidad a una demanda que desde hace varios años cursa en contra del INDERSANTADER y de otras entidades públicas.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos al numeral 1º del Capítulo V, del Título II, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, el cual señala que *"Los procesos judiciales son el conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado."*

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad". (subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3 del procedimiento en mención, en relación con el reconocimiento de obligaciones, establece que: *"Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR 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, (...).

(...)

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 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

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que los procesos en contra de la entidad deben reconocerse de acuerdo con la notificación de la demanda, y las pretensiones del demandante, 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, y de forma simultánea ajustar el valor de las cuentas de orden constituidas al momento de conocer la demanda.

Si la probabilidad de ocurrencia es muy baja, la entidad debe proceder, mediante la utilización de un método de reconocido valor técnico, a determinar el valor de la posible obligación, y ajustar el valor de las cuentas de orden previamente reconocidas.

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 a través de cuentas de orden, una provisión por contingencia como un pasivo estimado, o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, tratándose de demandas en grupo que involucran a varias entidades públicas a la vez, este hecho debe ser reconocido y revelado en las cuentas de orden antes mencionadas, en cada una de las entidades involucradas, por el valor estimado que le corresponda previo a la realización de un estudio técnico por parte de sus áreas jurídicas, en donde se establezca, de acuerdo a los hechos que generaron la demanda, en cabeza de qué entidad o entidades se reconocerán las pretensiones del demandante.

Para el efecto, y como resultado del estudio técnico, se podrá deducir si el reconocimiento se debe realizar por parte de cada una de las entidades involucradas teniendo en cuenta la proporción de la pretensión definida en el mencionado estudio, o si se reconoce en cabeza de la entidad principal a la cual esté vinculado el proceso, o por el mismo valor en cada entidad involucrada, explicando la situación en las respectivas notas a los estados contables.

De otra parte, y 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 definir la provisión para contingencias, de tal manera que éste le permita garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los procesos judiciales que cursan en su contra, contenga las características cualitativas de la información contable pública de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, y establecer de forma racional, el valor de las pretensiones de la parte demandante.

No obstante lo anterior, y con el ánimo de orientar hacia la aplicación 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, sin que se pretenda con ello agotar las variables y demás factores que puedan incorporarse según las circunstancias particulares.

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.

Etapas 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.

CONCEPTO 20119-158014 del 11-11-11			
1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
		1.2	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reconocimiento, medición y valoración del riesgo de los procesos judiciales

Doctora
LUZ DARY SEPULVEDA
Jefe de Contabilidad
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158014, en la cual manifiesta lo siguiente:

1. El reporte presentado por la oficina jurídica de los procesos judiciales y el estado de los mismos, valorando los riesgos, ¿es válido para registrarlo como provisión?
2. Un proceso valorado por la oficina jurídica como de bajo riesgo, ¿debe registrarse como una provisión o en cuentas de orden?
3. Si la oficina jurídica no reporta las demandas en el momento en que son admitidas o presentadas y solo informa a contabilidad cuando está valorando el riesgo, ¿deben ser registradas en cuentas de orden o hacer el doble registro, primero en cuentas de orden y luego en provisión?
4. ¿Se debe proyectar acto administrativo que establezca como política interna, que la valoración del riesgo que presenta la oficina jurídica es valido para el registro contable como contingencia probable?

Sobre el particular, me permito manifestarle:

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 Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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.

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, respecto a los soportes de contabilidad, el párrafo 337 del marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

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

En ese mismo sentido, el numeral 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, señala que: *"La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo*

cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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)

Así mismo, el 3.2 del mismo texto normativo, en referencia a 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.*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, me permito responder sus preguntas en el mismo orden en que fueron planteadas:

PREGUNTA 1

De conformidad 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, para efectos de reconocer el gasto por provisión y el pasivo estimado por procesos judiciales, es necesario realizar una evaluación técnica de cada proceso determinando la probabilidad de pérdida del mismo y su posible cuantía, en esa medida, se considera idóneo como documento soporte el estudio, valoración o documento entregado por la oficina jurídica, para el reconocimiento del gasto por provisión y el pasivo estimado cuando es probable la pérdida del proceso, dado que en él se señala la metodología y los criterios utilizados para determinar dichos valores.

PREGUNTA 2

Con base en el principio de Prudencia, en el caso de los procesos judiciales, el reconocimiento contable de un gasto por provisión y un pasivo estimado, tiene lugar únicamente cuando la probabilidad de pérdida del proceso judicial en contra es alta, en la medida en que se estima que dicha pérdida representará para la entidad una obligación y en consecuencia una salida de recursos de la entidad; por lo cual, los procesos que representan una probabilidad de pérdida de bajo riesgo, deben mantenerse en cuentas de orden acreedoras contingentes, teniendo en cuenta que no representarán una obligación probable para la entidad.

PREGUNTA 3

Cuando la Oficina jurídica de la entidad informe al área de Contabilidad que se ha estimado una pérdida probable de los procesos judiciales en contra, se debe reconocer un gasto por provisión y un pasivo estimado, sin que sea necesario reconocerlos en cuentas de orden acreedoras contingentes, considerando que en ese momento se afectan los resultados.

No obstante lo anterior, la entidad debe garantizar los adecuados flujos de información entre las dos áreas con el fin de dar cumplimiento de manera integral al procedimiento contable contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP; lo anterior, considerando que la información contable debe reflejar la totalidad de los hechos económicos y que el reconocimiento de la notificación de las demandas en contra permiten un adecuado control, y conllevan a una mejor toma de decisiones por parte de la administración de la entidad.

PREGUNTA 4

Con respecto a este punto se concluye que 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 lo cual, es necesario que en el Manual de políticas contables de la entidad, o en los manuales de procesos o procedimientos internos quede establecida una política para el adecuado reconocimiento contable de los hechos que se derivan de los procesos judiciales en contra de la entidad, en el cual se deben señalar entre otros, los documentos soportes necesarios, la periodicidad del reporte de información al área contable, los responsables, formatos y demás requisitos que la entidad considere necesarios para el cumplimiento de las normas contables y de control interno contable.

CONCEPTO 201110-158519 del 21-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de ESDU de la medida cautelar sobre los recursos

2	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento como parte del terreno de los materiales de las adecuaciones hechas con la intención de demolerlas

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1615 Construcciones en curso
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de ESDU del valor cancelado por el contrato de interventoría

Doctora
 CLAUDIA ROCÍO MESA RINCÓN
 Subgerente Administrativa y Financiera
 Empresa de Servicios Públicos Municipales
 No Domiciliarios de Duitama –ESDU
 Duitama - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110–158519, en la cual consulta, 1- ¿Cómo debe reconocerse contablemente el doble embargo realizado por la autoridad judicial a una cuenta bancaria, originado en el mismo proceso judicial? 2- ¿Cómo deben darse de baja las tejas utilizadas en el cubrimiento de un lote en el cual actualmente se construye la plaza de mercado, y que se encuentra registrado en la cuenta Terrenos, considerando que se presume hacen parte del valor del terreno y no se encuentran en los inventarios? 3- ¿Cómo debe reconocerse contablemente el contrato de interventoría de la obra de la plaza de mercado?

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1- En relación con el reconocimiento de los embargos a cuentas bancarias, 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, considera que deben reconocerse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases como son, el Reconocimiento del embargo, la apertura del título judicial y el pago de la sentencia con título, es así como respecto del Reconocimiento, indica: " (...) *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).*

Relacionado con la apertura del Título judicial el procedimiento señala: "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 DGCPN, según corresponda, debita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada, se registra un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

Cuando el funcionario judicial ordene el levantamiento del embargo, por considerarlo improcedente, la DGCPN o la entidad contable pública, según correspondan los recursos embargados, cancela las subcuentas de las cuentas registradas anteriormente,(...).”(Subrayado fuera de texto).

2- La Contaduría General de la Nación-CGN, mediante el concepto 20078-101183 de septiembre 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3- Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales del Plan General de Contabilidad Pública determina las bases de valuación de los diferentes transacciones, hechos y operaciones, de las cuales 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)

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, como “*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.*”

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- *El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones. (...)*”

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. (...)*”

Conforme a las consideraciones anotadas, es pertinente indicar:

CONCLUSIÓN

1- De conformidad con lo expresado en el Procedimiento relacionado con los procesos judiciales, la entidad debe reconocer la medida cautelar sobre los recursos, según lo ordenado por la autoridad judicial, debitando la subcuenta 839006-Recursos embargados, 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).

Ahora bien, como por la expedición del mismo oficio fueron doblemente embargados los recursos de la entidad, y constituido el título judicial por este valor, este hecho debe reconocerse cancelando las cuentas de orden ya indicadas y debitando la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y acreditando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez el funcionario judicial ordene el levantamiento del embargo, por considerarlo improcedente, la entidad contable pública reconoce el reintegro de los dineros embargados debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

2- Respecto de los bienes que la entidad había adquirido para utilizar el terreno, es pertinente señalar que como las adecuaciones realizadas deben demolerse por la nueva obra que adelanta la entidad y no pueden utilizarse en la construcción de la plaza de mercado, dichas adecuaciones quedan registradas como parte del valor del terreno.

3- Según lo expresado en las consideraciones, los costos y gastos en que incurre la entidad contable pública en la formación y colocación de bienes en condiciones de utilización, hacen parte del costo histórico, en consecuencia, el valor cancelado por el contrato de interventoría asociado a la obra realizada hace parte del costo de la misma y como tal deberá reconocerse en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta cuando el bien esté en condiciones de ser utilizado, caso en el cual el saldo de esta cuenta deberá trasladarse a la del activo correspondiente.

CONCEPTO 201112-159670 del 21-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de los litigios y anticipos realizados por METROPLÚS S.A

Doctor
RODRIGO JARAMILLO RAMÍREZ
Secretario General (E)
METROPLÚS S.A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 201112-159670, en la cual solicita a esta entidad un pronunciamiento "(...) sobre el tratamiento que se debe dar a los litigios, demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado en contra de METROPLÚS S.A., y el otorgamiento de anticipos a proveedores y/o contratistas, los cuales no han sido recuperados y sobre los cuales recae acciones judiciales en contra de dichos contratistas para su efectiva recuperación, teniendo presente lo siguiente:

- a. *Los recursos con los cuales se ejecutaron los contratos sobre los cuales recae los litigios, demandas laudos arbitrales y sobre los cuales se otorgaron los anticipos no amortizados, no son propios, pertenecen a los Municipios respectivos en los cuales se ejecuta la obra y que estos de acuerdo con los convenios interadministrativos de delegación se los transfieren a METROPLÚS para que sean ejecutados.*
- b. *METROPLÚS S.A., dentro del manejo contable maneja dos clases de recursos, los de inversión y funcionamiento, los cuales tienen una destinación específica cada uno.*

Dado lo anterior, resulta pertinente hacer las siguientes consideraciones.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la información suministrada por METROPLÚS S.A. el objeto de esta entidad se encuentra consignado en el artículo 4 de la escritura pública No 1573 del 11 de septiembre de 2006, de la Notaría 13 del Circulo de Medellín, el cual dispone: "*OBJETO SOCIAL: La sociedad tendrá por objeto social principal, adelantar, ejecutar, poner en marcha y controlar la adecuación de la infraestructura y la operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros SITM- de mediana capacidad en el Valle de Aburrá y su respectiva área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor, así como ejercer la titularidad sobre el mismo, buscando promover y beneficiar la prestación del servicio de transporte público masivo, de conformidad con las normas vigentes en especial el artículo 2 de la Ley 310 de 1996, o las normas que la modifiquen, sustituyan, adicionen o reglamenten, y a estos estatutos*".

Adicionalmente, para el referido sistema de transporte, el Consejo Nacional de Política Económica y Social – CONPES- aprobó el Documento 3307 del 6 de septiembre de 2004, denominado "Sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del Valle de Aburrá", en el cual indicó que:

- *"A la sociedad titular del sistema METROPLÚS, le corresponderá la gestión, contratación y operación del sistema. La construcción y mantenimiento de la infraestructura la desarrollará directamente o mediante convenio interadministrativo con la entidad municipal que tenga la competencia (...)"*.
- *"(...) Además de los aportes presentados en el Cuadro 4, los costos de operación del ente gestor, los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos estarán, en su totalidad, a cargo de los Municipios del Valle de Aburrá involucrados en el proyecto. (...)"*.
- *"Los aportes de la Nación se destinarán exclusivamente para las inversiones en infraestructura determinadas en el Anexo 2. Los recursos de la Nación no financiarán*

actividades de rehabilitación ni mejoramiento de la infraestructura posteriores a la puesta en funcionamiento de los respectivos corredores como troncales y/o pre-troncales. Los recursos de la Nación tampoco se utilizarán para financiar mantenimiento o reposición de infraestructura. Así mismo, no cubrirán ningún tipo de inversión o gasto relacionado con la operación del sistema. Por lo tanto los municipios deberán garantizar la sostenibilidad financiera del Ente Gestor al menos durante la etapa de construcción del sistema (...)"

- *"El Ente Gestor (METROPLÚS S.A.), deberá adoptar los mecanismos legales y administrativos necesarios para el manejo de los recursos aportados por las entidades participantes, según los lineamientos establecidos en el convenio de cofinanciación (...)"*

En el mismo sentido, el Documento Conpes 3349 del 18 de abril de 2005 estableció lo siguiente:

"Los riesgos financieros y las coberturas respecto a lo previsto en el Cuadro 2 estarán en su totalidad, a cargo de las Entidades Territoriales. Las modificaciones cambios y contingencias que se deriven de una actualización de los diseños generales y operacionales del proyecto que involucren un mayor valor de la infraestructura pública del proyecto, descrito en el presente documento serán asumidos en su totalidad por las entidades territoriales. En ningún caso los aportes de la Nación superarán el monto de los aportes estipulados en el Anexo 3 del presente Documento"

De acuerdo con lo dispuesto en los documentos Conpes antes referenciados, puede advertirse, entre otros asuntos, que METROPLUS S.A. tiene la responsabilidad de construir y mantener la infraestructura, lo que puede hacer directamente o mediante convenio interadministrativo; los costos de operación, los riesgos financieros, las coberturas y los sobrecostos se encuentran a cargo de los municipios involucrados en el proyecto; y los municipios deben garantizar la sostenibilidad financiera de este ente gestor, por lo menos, durante la construcción del sistema.

De otra parte, refiriéndose al tratamiento contable de los Litigios, 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, 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"

Para el caso de los Anticipos, los cuales hacen parte del grupo 14 de Deudores, la descripción de la cuenta 1420-Avances y anticipos entregados, del Catálogo General de Cuentas, expresa:

"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".

Para el mencionado grupo de cuentas, el párrafo 154 del Plan General de Contabilidad Pública expresa: *"Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. 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".*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anterior, es claro que METROPLUS S.A. es un ejecutor del *"Sistema integrado del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros del Valle de Aburrá"*; que sus costos de operación, así como los riesgos financieros, coberturas y sobrecostos están a cargo de los municipios involucrados; y que la sostenibilidad financiera de METROPLUS S.A., al menos durante la etapa de construcción del sistema, debe ser garantizada por los municipios.

En razón a lo antes señalado, el reconocimiento contable de los litigios, demandas y laudos arbitrales que se hayan impetrado en contra de METROPLUS S.A. debe estar a cargo de los municipios involucrados conforme se haya convenido, y en atención estricta a lo dispuesto 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"*. De este mismo modo debe procederse con el otorgamiento de anticipos a proveedores y/o contratistas, los cuales deben permanecer en la contabilidad de los municipios, y afectados, según corresponda, por las provisiones que se hubieran calculado según el grado de recuperabilidad estimada, y con la respectiva aclaración en notas a los estados contables respecto del estado de dichos recursos.

Por su parte, METROPLUS S.A., para efectos de seguimiento y control, debe hacer los registros contables a que haya lugar en las cuentas de orden correspondientes, y garantizar el adecuado flujo de información hacia los municipios involucrados de tal forma que se produzca el reconocimiento oportuno y confiable de estos hechos económicos en la contabilidad de dichas entidades.

6. ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO 201012-150267 del 27-01-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
Subtema	1.1.1	Método de estimación de amortización y vida útil de intangibles

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 201012-150267, en la cual solicita orientación sobre el método a aplicar para la estimación de las amortizaciones, así como para determinar la vida útil de los activos intangibles, dado que en el informe de Auditoría Gubernamental practicado por la Contraloría General de la República al Instituto Nacional para Sordos –INSOR para la vigencia fiscal 2009, se presenta como hallazgo que la entidad no revela el método para la estimación de las amortizaciones de los activos intangibles, así como su vida útil estimada.

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la situación consultada, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de las Normas Técnicas relativas a los Activos, sobre 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.(...)" (Subrayado fuera del texto)

199. El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponde 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 del texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con el tema en análisis, contempla:

"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. (...)

7. VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

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.

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar. (...)

10. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables:

a) El método utilizado para la amortización de los activos intangibles, así como su vida útil estimada.

b) Si las vidas útiles de los activos intangibles son finitas o indefinidas.

c) Razones para estimar que la vida útil de un activo intangible es indefinida, en el evento de que así se llegue a establecer.

d) Los activos intangibles que se hayan desarrollado, formado y adquirido.” (Subrayado fuera del texto)

- De otra parte, en lo referente a los métodos de amortización, es de atender lo dispuesto sobre el particular en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que establece:

" 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 adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

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.

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 de un activo, 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. La aplicación de este método es apropiada en los casos en que la capacidad de producción del activo es mayor al principio de su vida útil y va declinando hacia el final de ésta, o cuando el valor del mantenimiento y las reparaciones van aumentando con el tiempo."

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo antes expuesto, el tratamiento contable de los intangibles debe ajustarse a las disposiciones del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, a efectos de lo cual es conveniente que la entidad evalúe la pertinencia de los registros en el rubro de activos intangibles, debiendo verificar si estos cumplen con las características para su reconocimiento como activos en los estados contables. En lo que respecta a la determinación de la vida útil estimada de activos intangibles, esta es una definición que compete a la misma entidad, tomando en consideración el lapso durante el cual se percibirán beneficios económicos o un potencial de servicios.

En lo relacionado con el método de amortización de intangibles, el procedimiento antes citado establece, que el valor amortizable de tales activos con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Ahora bien tomando en consideración que el procedimiento para el reconocimiento y revelación de intangibles, no desarrolla lo relativo a los métodos para la amortización de dichos activos, es factible utilizar los métodos previstos para la depreciación de las propiedades, planta y equipo, como son: línea recta, número de unidades de producción u horas de trabajo, suma de los dígitos de los años, doble tasa sobre saldo decreciente, entre otros, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente.

CONCEPTO 20113-152311 del 05-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
		2.1	Normas Técnicas relativas a los activos/Otros activos
	Subtema		Consideraciones sobre el reconocimiento como activo o gasto de la Marca Canal 13 por parte de Teveandina Ltda

Doctor
ANDRÉS VELÁSQUEZ CASTRO
Representante Legal
Teveandina Ltda
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152311 en la cual consulta si la entidad debe realizar el avalúo comercial de la marca CANAL 13 formada internamente y reconocida como intangible en los estados contables de TEVEANDINA LTDA por el valor de la tasa de registro.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El canal Regional de Televisión TEVEANDINA LTDA, es una sociedad de responsabilidad limitada entre entidades públicas, organizada como Empresa industrial y comercial del estado del orden nacional.

TEVEANDINA LTDA registró la marca CANAL 13 ante la Superintendencia de Industria y Comercio quien la autorizó mediante resoluciones Nos. 12863 de 2005 y 2023 de 2010.

El valor de la tasa de registro cobrado por la Superintendencia de Industria y Comercio fue registrado contablemente por TEVEANDINA LTDA como activo intangible.

En relación con la normatividad contable pública, el Régimen de Contabilidad Pública establece en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, los criterios conceptuales e instrumentales para el reconocimiento de los activos intangibles adquiridos, desarrollados o formados, los lineamientos para registrar como gasto o activo los desembolsos asociados y al respecto señala:

"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."(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Norma Técnica relativa a los Otros activos en el párrafo 191 señala: *"Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización."*

CONCLUSIÓN

Según lo expresado señalamos lo siguiente:

En primer lugar la entidad contable pública debe determinar si la marca autorizada cumple con las siguientes características definidas por la normatividad contable pública para reconocer un activo intangible:

1) Identificable, es decir que pueda ser separado o escindido de la entidad contable pública, vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado o cuando surgen derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

2) Controlable, cuando la entidad contable pública puede obtener beneficios económicos futuros que procedan de recursos que se derivan del mismo y además pueda restringir el acceso a terceras personas de tales beneficios.

3) Que pueda medirse monetariamente en forma confiable, cuando existen evidencias de transacciones para el mismo activo y otros activos similares o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Si el análisis permite concluir que por sus características puede clasificarse como activo intangible quedará registrado por el valor inicial, debido a que conforme a la Norma Técnica del Régimen de Contabilidad Pública vigente estos activos no son susceptibles de actualización.

CONCEPTO 20103-152554 del 06-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Sociedad Hotelera Tequendama S.A. de la explotación de la franquicia de la marca "Crowne Plaza"

Mayor General (R)
ORLANDO SALAZAR GIL
Gerente General
Sociedad Hotelera Tequendama S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado con el expediente 20113-152554 mediante el cual solicita *"(...) proferir concepto en cuanto a si un contrato de franquicia, genera obligación para el franquiciado de incluir dentro de sus activos, los derechos de franquicia como un activo intangible"*.

Manifiesta en su comunicación que: *"La Sociedad Hotelera Tequendama S.A. hace uso de la explotación de la franquicia de la marca "Crowne Plaza", en cumplimiento de la relación contractual suscrita con INTERCONTINENTAL OVERSEAS HOLDING CORPORATION – IOHC (...)"* y que según la cláusula cuarta del contrato de franquicia *"LA SOCIEDAD pagará a IOHC una suma equivalente al tres punto cinco por ciento (3.5%) sobre el valor de las ventas netas mensuales de Habitaciones, y Alimentos y bebidas, por la totalidad de tales rubros, que LA SOCIEDAD registre en sus libros auxiliares de contabilidad por las ventas exclusivas dentro del HOTEL CROWNE PLAZA"*

TEQUENDAMA, incluyendo el servicio de ventas externas de la sección de Banquetes y domicilio (Catering)".

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), define 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" (Subrayados fuera de texto).

El párrafo 190 del mismo texto normativo indica 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" (Subrayados fuera de texto).

En ese mismo sentido, el numeral 1º del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, del Manual del Procedimientos, del RCP indica 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).

Señala además que los activos intangibles, de los cuales se espera que se produzcan beneficios económicos futuros, pueden ser los Adquiridos que "Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero (...)"; los Desarrollados, que "Son aquellos que genera internamente la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento", y los Formados, que "Son aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades (...)".

Cuando no se cumplan los criterios técnicos y conceptuales para el reconocimiento de activos intangibles, el numeral 5º del citado Procedimiento indica que "En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto" o como costo de prestación de los servicios del respectivo periodo (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública, del 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, (...) son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria (...)" y el párrafo 286 establece que "Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas" (Subrayados fuera de texto).

En cuanto a su reconocimiento como costos del periodo, el párrafo 292 expresa 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".

Con relación al principio de Asociación el párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública 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" (Subrayado fuera de texto).

Respecto al principio de Prudencia, el párrafo 120 indica que "Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos" (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que las erogaciones incurridas por la entidad contable pública en la adquisición de franquicias, se reconocen como activos intangibles, siempre que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación se puedan obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y que su medición monetaria sea confiable. Cuando no se cumplan estas condiciones, las erogaciones incurridas se reconocen como gasto o costo de producción, según corresponda.

En ese sentido los valores pagados por concepto de adquisición de la franquicia, al inicio de la misma, que concedan derechos de explotación durante periodos posteriores, se deben reconocer como activos intangibles y amortizarse durante el tiempo en que se esperen obtener los beneficios económicos futuros, periodo que normalmente se asocia al término cubierto por el contrato.

No obstante, en el caso planteado mediante su derecho de petición, se observa que los valores causados como un porcentaje de las ventas mensuales no corresponden con la obtención de beneficios económicos futuros, sino con la causación de derechos de explotación, los cuales se deben asociar con los ingresos del respectivo periodo en el cual se usa el nombre de la marca franquiciada.

Así las cosas, en cumplimiento de los principios de Asociación y Prudencia, a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, las obligaciones causadas por la Sociedad Hotelera Tequendama por concepto de explotación de marcas, que deban ser pagadas según los porcentajes de ventas realizadas, se deben reconocer como gastos o costos de producción, según corresponda, siempre que se relacionen con los beneficios obtenidos en el mismo periodo, sin que tales erogaciones se pueden reconocer como activos intangibles.

CONCEPTO 20115-154435 del 08-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
2			
3	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
4			

5	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable por parte del ICBF, de los software adquiridos y desarrollados

Doctora
YOLANDA GÓMEZ FRESNEDA
Coordinadora Grupo de Contabilidad (E)
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154435, en la cual nos informa que el organismo de control ha requerido al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF, por no incluir los sistemas desarrollados, formados y/o adquiridos por la entidad.

Por tanto, consulta:

1. ¿Cuándo un software genera beneficios económicos?
2. ¿Cuándo un software genera un potencial de servicios?
3. ¿Qué requisitos deben cumplir los software para que se registren como activos intangibles?
4. ¿Qué requisitos deben cumplir los intangibles para que se registren como gastos?
5. ¿El ICBF en el desarrollo de las políticas de gobierno nacional, en materia de fortalecimiento de familia y protección del menor de edad, ha adquirido y desarrollado un software que le permite controlar la ejecución y los beneficiarios de los programas de prevención y protección, la entidad puede considerar que este software genera un potencial de servicios?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los numerales 1, 2, 3 y 5 contenidos en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles contenido en el Manual del 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.

2. ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS.

Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.

3. 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 sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
(...)

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. En este caso se debitan las subcuentas 511165-Intangibles o 521164-Intangibles, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106-Estudios y proyectos o 521106-Estudios y proyectos, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones".
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Un activo intangible como un software genera beneficios económicos futuros cuando está en la capacidad de generar ingresos para la entidad.
2. Un activo intangible como un software genera un potencial de servicios cuando su uso genera una reducción de costos en los procesos de la entidad.

3. Para que un software se reconozca como un activo intangible debe cumplir con todas y cada una de las características indicadas en el numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, como son que sea identificable, controlable, tener la capacidad de generar ingresos o reducir costos en los procesos de la entidad y que su medición monetaria sea confiable.
4. En el evento en que un software no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición o desarrollo, se reconocen como gasto.

Es preciso anotar que para el caso del software desarrollado, las erogaciones incurridas en la etapa de investigación se reconocen siempre como gasto.

5. De conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, y señalado en las consideraciones, corresponde a la entidad definir con base en las características propias de cada aplicativo o software adquirido o 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.
Por tanto, para el caso de la evaluación del potencial de servicios del software adquirido o desarrollado por la entidad, debe efectuarse un estudio comparativo entre los costos de la prestación de los servicios teniendo implementado el software frente a los que se incurriría de no contar con esta herramienta.

CONCEPTO 201110-158660 del 27-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Criterios de reconocimiento de la marca "ECOPETROL"

Doctor
EFRAÍN OLARTE OLARTE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158660, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Respecto a la empresa ECOPETROL S.A. solicita "(...) expedir la reglamentación correspondiente del activo intangible "marca", con el fin de que su valor estimado en US\$ 3.596 millones, no quede por fuera del Balance General y otros estados financieros elaborados al 31 de diciembre de 2011 (...)".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 190 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, señala 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" y el párrafo 191 indica que "(...) los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización". (Subrayado fuera de texto).

Acerca del costo histórico, el párrafo 132 del mismo instrumento normativo expresa que "(...) 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).

Respecto al superávit incorporado, el numeral 248 indica que "(...) 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" (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1º del Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, señala 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", señala que "(...) los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados" y establece que los intangibles formados "Son aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades, sean éstas públicas o privadas" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas incluye la subcuenta 197002-Marcas, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, cuenta que se describe indicando que "Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades".

La contrapartida corresponde a las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 3237-Superávit por Formación de Intangibles" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define los objetivos del Sistema de Control Interno, entre los que se destaca el de "(...) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros" y el artículo 4º de la misma Ley expresa que "Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos (...)", entre otras. (Subrayado fuera de texto).

En concordancia, 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 (...) así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública"* y el párrafo 11 del 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.* (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, es la entidad contable pública la que debe determinar si existe una medición monetaria confiable de la marca y si se cumplen todos y cada uno de los requisitos establecidos en las normas de contabilidad pública para reconocer un activo intangible formado.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el reconocimiento de la marca ECOPETROL se reconoce como un activo intangible formado únicamente si se cumplen los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, esto es, que pueda identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y que su medición monetaria sea confiable.

Es la entidad contable pública la que debe determinar si existe medición monetaria confiable de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, así como definir si existe un activo identificado y controlado, para que así pueda tomar la decisión de reconocer o no un activo intangible por concepto de la marca ECOPETROL.

CONCEPTO 20119-157960 del 28-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Modificación de la vida útil de activos intangibles

Doctor
LENNART RODRÍGUEZ LOZANO
Gerente
Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda.
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157960, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Señala en su comunicación que: "(...) Teveandina recibe transferencias de recursos asignados por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, de la Comisión Nacional de Televisión, para la producción de programación cultural como estímulo y promoción a la televisión pública.

Que, una vez realizados los programas Teveandina se queda con el producto final conservando la propiedad de los derechos de esos programas, conservándolos, cediendo los derechos de emisión, vendiendo copias y obteniendo ingresos por pauta publicitaria.

Que esta entidad solicitó concepto sobre el registro contable de estos derechos y la Contaduría emitió el Concepto N° 000534, recibido el 23 de septiembre de 2005, con base en el cual los programas son incorporados al patrimonio de la entidad como derechos a la cuenta intangibles, los cuales se van amortizando durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos incurridos.

Que en principio la entidad estimó un período de amortización de cinco años lapso durante el cual se obtendrían los beneficios esperados por efecto de su explotación.

Que haciendo un análisis sobre el retorno de la inversión con base en los ingresos percibidos por la comercialización de los programas, se determinó que el retorno es a largo plazo'.

Por lo anterior, consulta si es posible ampliar el plazo de amortización de estos bienes intangibles y si existe un plazo máximo para hacerlo.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 1º del Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, señala que: "Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de

transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 7º del mismo Procedimiento, expresa 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". (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el numeral 8º del mismo procedimiento, expresa respecto de la amortización de los activos intangibles, que: "Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad definir la vida útil de los activos intangibles, con base en el lapso de tiempo durante el cual espera obtener los beneficios económicos o el potencial de servicios que se derivan de cada activo intangible.

Por lo anterior, para el caso objeto de su consulta, la entidad debe evaluar si los derechos sobre los programas de televisión tienen una vida útil finita o previsible, o si por el contrario son de vida útil indefinida. Si tienen una vida útil finita la entidad debe amortizarlos durante el tiempo en el cual espera obtener los beneficios económicos, revisando de manera periódica la vida útil estimada con el fin de aumentarla o disminuirla en el caso de que la entidad vaya a obtener los beneficios económicos en un plazo menor o mayor al inicialmente estimado. En ese sentido, no existe un plazo máximo para la amortización de un activo intangible, dado que la vida útil del mismo debe ser determinada en función de la expectativa de tiempo que evidencie el respectivo estudio técnico..

En ese sentido, la entidad puede ampliar la vida útil inicialmente estimada si se considera que los beneficios económicos que se derivan de los derechos sobre los programas de televisión se recibirán durante un mayor tiempo al inicialmente previsto.

Ahora, si se determina que la vida útil de los derechos sobre los programas de televisión es indefinida, tales derechos no son objeto del reconocimiento de amortizaciones.

CONCEPTO 20119-157864 del 03-11-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles

	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de los anticipos entregados para la adquisición de un software

Brigadier General
RICARDO GÓMEZ NIETO
Director General
Hospital Militar Central
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157864, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Señala en su comunicación que: *"(...) me permito solicitar concepto de cómo se debe contabilizar el recibo parcial de un software que fue adquirido por la Institución, el cual está siendo desarrollado y adaptado a las necesidades de nuestra Entidad antes de ser puesto en servicio. A la fecha se han efectuado pagos anticipados y se han recibido las licencias y algunos desarrollos en ambiente de prueba, es decir se tiene un software en desarrollo y requerimos amortizar el pago anticipado, por lo cual requerimos de su valiosa colaboración para realizar la correcta contabilización de estos valores cancelados frente a los intangibles recibidos; (...)"*.

Mediante comunicación telefónica, la entidad manifestó que el Hospital Militar Central adquirió un software con un sistema de lenguaje SAP que permite integrar entre otros los procesos de información de bases de datos, historias clínicas de los pacientes, facturación, contabilidad, presupuesto y tesorería, de acuerdo con los parámetros dados al fabricante por el Hospital. Se señaló además, que el software una vez recibido a satisfacción será de propiedad del hospital.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 119 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señala respecto al principio de contabilidad pública 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 igual forma, los párrafos 190 y 191 del mismo instrumento normativo, expresan 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.*

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)

El Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, *"Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores*

entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1º del Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, señala 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)

Así mismo, el numeral 2º del mismo Procedimiento, expresa respecto a los activos intangibles adquiridos, que: "*Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada*".

De igual forma, el numeral 6 del citado Procedimiento, señala que "*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, los pagos realizados a título de anticipos para el diseño del software, se deben reconocer en la subcuenta 142012-Anticipos para la adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, hasta tanto se reciba a satisfacción de manera total o parcial el software adquirido.

Si el software cumple con los criterios para su reconocimiento como activo, esto es que pueda identificarse, controlarse y que genere beneficios económicos para la entidad, una vez sea entregado al Hospital Militar Central y éste se encuentre en condiciones de uso, la entidad debe reclasificar el anticipo entregado mediante un crédito en la subcuenta 142012-Anticipos para la adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un débito en la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

De otra parte, si el software adquirido no cumple con los criterios para su reconocimiento como activo, esto es que no sea controlable, identificable o no genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocerlos afectando los resultados del período mediante un débito en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES, o 521164-intangibles, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

Cabe resaltar que si la entidad, en ejecución del contrato de adquisición, recibe entregas parciales de módulos del software y éstos están en condiciones de uso y son puestos en funcionamiento, deben reconocerse como activo o como gasto según corresponda, de conformidad con lo señalado en los párrafos anteriores.

Finalmente, la entidad no debe amortizar los anticipos reconocidos por el hecho de que la entidad que diseña el software realice pruebas respecto de su funcionamiento previo a la entrega final o parcial dado que dicho intangible no se encuentra aún en condiciones de uso.

7. REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DERIVADAS DEL CUMPLIMIENTO DE GARANTÍAS Y DE LA ASUNCIÓN DE OBLIGACIONES CREDITICIAS ORIGINADAS EN OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO

8. PASIVO PENSIONAL, DE LA RESERVA FINANCIERA QUE LO SUSTENTA Y DE LOS GASTOS RELACIONADOS

CONCEPTO 20111-150939 del 28-02-11			

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 por parte de la Alcaldía de Lérida de los recursos que posee en el FONPET

Doctor
GILDARDO GÓMEZ SUÁREZ
Contador
Alcaldía Municipal de Lérida
Lérida – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-150939, relacionada con lo señalado en el numeral 8º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, en la cual plantea las siguientes inquietudes, considerando la omisión del reconocimiento contable en períodos anteriores de los recursos proveniente de ingresos que alimentan la reserva financiera actuarial, y los gastos por concepto de amortización del calculo actuarial de pensiones actuales:

- "1. Al momento de contabilizarse la totalidad de los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet, surgirían las siguientes situaciones:*
 - a. Incremento sustancial de la clase 4.*
 - b. Incremento sustancial en la correspondiente utilidad del periodo contable en el que se efectúen tales registros.*
 - c. ¿Debemos asumir en los estados financieros este impacto en ese periodo contable o existe otro mecanismo que permita amortizarlo en periodos subsiguientes?*
- 2. Al incorporarse al balance del ente territorial estos recursos (los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet), ¿deben a su vez ser incorporados mediante acuerdo municipal al presupuesto municipal de dicha vigencia fiscal?*
- 3. En el evento de ser necesario incorporar al presupuesto municipal la totalidad de los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet, y la contabilización inherente para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos se realice en el mes de diciembre y que el concejo municipal no este sesionando de manera ordinaria, razón por la cual no se pueda tramitar ante esa honorable corporación, las incorporaciones presupuestales pertinentes, ¿debe el ente territorial realizar la contabilización mencionada o abstenerse de hacerlo hasta tanto no sean incorporados al presupuesto municipal dichos recursos?*
- 4. En el evento de ser necesario incorporar al presupuesto municipal la totalidad de los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet, ¿cómo deben ser incorporados estos recursos, con situación de fondos o sin situación de fondos?"*

Adicionalmente manifiesta en su comunicación que: "(...) me permito poner a su consideración la siguiente apreciación: Al momento de realizarse el registro de la amortización del cálculo actuarial se contabilizaría un gasto en la cuenta 510209 amortización calculo actuarial de pensiones actuales por el 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.

A falta de regulación específica se amortiza el cálculo actuarial en un plazo máximo de 30 años contados desde el 31 de diciembre de 1994.

Gasto que tendrá como contrapartida una provisión que se contabilizara en la cuenta 272004 - pensiones actuales por amortizar.

Evento este que como se observa generaría un gasto significativo en un periodo fiscal y que contrarrestaría el efecto de los ingresos generados por la contabilización de la totalidad de los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet en los estados financieros del ente territorial".

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el Balance General 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 párrafo 31 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: *"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. Por lo anterior, el desarrollo del SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las reglas, las prácticas y los recursos humanos y físicos".* (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 54, 55 y 58, del mismo instrumento 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".

El párrafo 61 señala a su vez 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).

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

De igual forma, el párrafo 104, establece respecto a la Razonabilidad, como condición para que se cumpla la característica cualitativa de la información contable de la Confianza, 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 117, expresa respecto al 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)

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)

El numeral 8º 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-RCP, en relación con la creación de la reserva 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. (...)"*

Para registrar los recursos de transferencias del Situado Fiscal de los años 2000 y 2001 y de Participación en los Ingresos corrientes de la Nación, en el evento en que la entidad contable pública empleadora haya omitido el registro en su oportunidad, debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acredita la subcuenta 481557-Transferencias, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES. (...)"

CONCLUSIÓN

En respuesta a su primera pregunta, y con base en las consideraciones expuestas, se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública identifica como criterios de reconocimiento y revelación contable, 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.

En ese sentido, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, y para que sea confiable ésta debe reflejar de manera razonable la realidad económica de la situación y actividad de la entidad contable pública, razón por la cual para efectos del reconocimiento y

revelación de la creación de la reserva actuarial se debe aplicar lo señalado en el numeral 8º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, independientemente del impacto en los ingresos y en la utilidad o excedente del período contable en el que se reconocen.

Cabe anotar que dicho impacto se genera al no haber reconocido en cada período contable anterior los recursos provenientes de ingresos que alimentan la reserva financiera actuarial; por lo cual deben reconocerse en el período contable actual en la subcuenta respectiva de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, incrementando así el resultado del período.

De otra parte, en relación con la segunda, tercera y cuarta pregunta, dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, la Contaduría General de la Nación sólo emite conceptos y absuelve consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas técnicas expedidas por este organismo. Por lo anterior hemos trasladado su consulta para lo pertinente a la Dirección de Apoyo Fiscal, del Ministerio de Hacienda Y Crédito Público, por ser de su competencia el tema objeto de su consulta.

No obstante, cabe resaltar que con independencia de que los recursos deban o no incorporarse dentro del presupuesto de la entidad, éstos deberán reconocerse en la información contable de conformidad con el procedimiento contable señalado en las consideraciones.

Finalmente, respecto a lo manifestado por usted en el numeral 5º de los antecedentes, me permito manifestarle que al igual que en el caso de los ingresos, al no aplicar el principio de contabilidad pública de la Causación o devengo para el reconocimiento de los gastos por concepto de amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales en cada vigencia fiscal anterior, el efecto acumulado de dicha amortización queda necesariamente reflejada en la vigencia actual.

CONCEPTO 20113-152097 del 15-03-11

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 por parte de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca del ingreso por cuotas partes de pensionales

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca del ingreso por cuota de auditaje

Doctora
 ESPERANZA SALAZAR ESCOBAR
 Contralora auxiliar para recursos físicos y financieros
 Contraloría Departamental del Valle del Cauca
 Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152097, en la cual nos informa que la entidad desde años anteriores viene reconociendo el ingreso por cuotas partes de pensiones en la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, y el ingreso por cuotas de auditaje, en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y Auditaje, pero que en la revisión adelantada por la Auditoría para la vigencia fiscal de 2010, el auditor sugiere la contabilización de dichos conceptos en las subcuentas 480803-Cuotas partes pensionales, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS y 470508-Funcionamiento, de la cuenta 4705-FUNCIONAMIENTO, respectivamente.

Por lo anterior, solicita concepto sobre el registro contable adecuado de las cuotas partes pensionales y el ingreso por cuota de auditaje.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1 Reconocimiento del ingreso por cuotas parte 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 del manual de procedimientos contables del Régimen de contabilidad pública – RCP, en el numeral 20, establece lo siguiente:

"20. TRATAMIENTO CONTABLE DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR.

La entidad contable pública empleadora receptora de las cuotas partes de pensiones reconoce el derecho cierto de cobro debitando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realiza debitando las subcuentas 190101-Efectivo y/o 190102-Recursos entregados en administración y/o 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES."

1.2 Reconocimiento del ingreso por cuota de auditaje

El párrafo 114 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP, establece que los Principios de contabilidad son pautas básicas que dirigen el proceso para la generación de información contable, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública e indica que uno de ellos es el de Devengo o Causación, el cual es definido en el párrafo 117 del mismo plan, así:

"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."

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales señala en el numeral 16 que:

"Para el efecto, la CGR registra el derecho con un débito en la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Para cancelar el derecho, a través del cruce de cuentas, debita la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acredita la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS."

Si bien es cierto, lo anterior hace referencia expresa al reconocimiento que debe realizar la Contraloría General de la República con relación a la causación del ingreso por la cuota de fiscalización, teniendo en cuenta que el hecho económico es el mismo, dicho registro es aplicable para cualquier contraloría en el reconocimiento de sus derechos por este concepto.

CONCLUSIÓN

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

1.1 Reconocimiento del ingreso por cuotas parte de pensiones

El reconocimiento del ingreso por concepto de cuotas parte de pensiones se debe efectuar debitando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

1.2 Reconocimiento del ingreso por cuota de auditaje

Para el reconocimiento del ingreso por cuotas de auditaje, la Contraloría general del Valle del Cauca debe registrar el derecho con un débito en la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, para efectos del reconocimiento del recaudo la contraloría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, si el recaudo lo realiza directamente. Si el recaudo es realizado mediante un cruce de cuentas debita la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acredita la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO 20113-152787 del 11-04-11

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	CAJANAL en Liquidación como Fondo de Reservas
		1.1.2	Aplicación por parte de CAJANAL en liquidación de los registros contables definidos para fondos de reservas
		1.1.3	Amortización del pasivo pensional por parte de CAJANAL en Liquidación
		1.1.4	Registro del traslado de reservas líquidas de CAJANAL-En liquidación al FOPEP

Doctora
MARGARITA JIMÉNEZ QUINTERO
Contralora Delegada para el Sector Social
Contraloría General de la República
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación No 2011EE19094, radicada en esta entidad con el expediente 20113-152787, mediante la cual previas consideraciones en relación con las disposiciones legales que rigen a CAJANAL en Liquidación y en referencia a la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación, formula los siguientes interrogantes a partir del análisis al cumplimiento de las condiciones por parte de esa entidad como fondo de reservas:

1.1 "CAJANAL en liquidación cumple con las condiciones para ser un fondo de reserva?"

1.2 "¿Para CAJANAL en liquidación, es aplicable el Capítulo VII del Libro II, en lo relacionado con el registro contable para los fondos de reservas?"

1.3 "¿CAJANAL en liquidación debe registrar y revelar en sus Estados Financieros la amortización del pasivo pensional reconocido, con base en lo previsto en el procedimiento de la Resolución 356 de 2007 (...)?"

1.4 "Dado que las reservas constituidas hasta el año 1999, por valor de \$68.801 millones, fueron trasladadas al FOPEP, (...) CAJANAL en Liquidación requiere aplicar lo establecido en el numeral 49 Capítulo VII Libro II respecto al registro del traslado de reservas líquidas al FOPEP (...)?"

CONSIDERACIONES

1.1 CAJANAL en Liquidación como Fondo de Reservas

En su rol de administradora CAJANAL EICE tenía como misión administrar un fondo de reservas con contabilidad independiente, por cuanto los recursos del Sistema General de Pensiones son recibidos solo para su administración por las entidades administradoras del régimen solidario de prima media con prestación definida y, tal como lo establece el artículo 52 de la Ley 100 de 1993, no forman parte del patrimonio de la entidad que los administra y, por ende, no pueden incluirse en su información contable.

Con base en lo expuesto en el párrafo precedente, los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación-CGN señalaron en su momento que el fondo de reservas en su información contable debía revelar, no solo el ingreso de las cotizaciones, sino además todos los recursos

adicionales que le fueran entregados para el pago en forma indirecta, a través de la DGCPTN, el cálculo actuarial, los recursos entregados en administración a la DGCPTN (Cotizaciones y demás recursos recibidos), la causación del pasivo real por las nóminas de pensionados y su pago, la causación del gasto por administración, etcétera, y todo lo que tuviera relación con los recursos entregados para el pago del pasivo pensional. Los anteriores elementos caracterizaron en su momento a la entidad como fondo de reservas.

Con la expedición del Decreto 2196 de 2009 se estableció en el artículo 3º de dicha norma, en relación con la actividad de la entidad en liquidación: *"Prohibición para iniciar nuevas actividades. Como efecto de la liquidación aquí ordenada, la Caja Nacional de Previsión Social CAJANAL EICE en Liquidación, no podrá iniciar nuevas actividades en desarrollo de su objeto social, por lo tanto, conservará su capacidad jurídica únicamente para realizar los actos, operaciones y contratos necesarios en orden a efectuar su pronta liquidación"*. (Subrayado fuera de texto).

El mismo artículo 3º del Decreto 2196 de 2009, definió que no obstante el proceso de liquidación, CAJANAL EICE en Liquidación seguiría adelantando con carácter prioritario, las acciones de trámite y reconocimiento de obligaciones pensionales y demás actividades afines con dichos trámites, respecto de aquellos afiliados que hubieren cumplido con los requisitos de edad y tiempo de servicio para obtener la pensión de jubilación o de vejez a la fecha en que se haga efectivo el traslado a que se refiere el artículo 4º del mismo Decreto, de acuerdo con las normas que rigen la materia.

Por su parte el artículo 26 del mismo Decreto determinó que: *"Será consecuencia inmediata de la declaratoria de liquidación, que operará de pleno derecho, la cesación de la autorización legal conferida a la Empresa Cajanal EICE para prestar los servicios como entidad administradora del Régimen de Prima Media respecto de los afiliados cotizantes, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 3º del presente decreto."* (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, en virtud del Decreto precitado CAJANAL EICE en Liquidación debería continuar con la administración de la nómina de pensionados, hasta cuando estas funciones sean asumidas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social- UGPP, creada por la Ley 1151 de 2007, para lo cual debería seguir atendiendo las solicitudes y peticiones que se le presentaran y celebrar los contratos de administración u operación que fueren necesarios.

1.2 Aplicación por parte de CAJANAL en liquidación de los registros contables definidos para fondos de reservas

El numeral 44 del procedimiento contable analizado en su comunicación, definió 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."*

Adicionalmente al hecho de recaudar recursos por cotizaciones de afiliados y empleadores, caracteriza la actividad de los fondos de reservas su responsabilidad de reconocer y pagar pensiones frente a los afiliados que adquieran el derecho, por lo cual se prescribe la obligación de administrar la nómina de los pensionados a su cargo.

1.3 Amortización del pasivo pensional por parte de CAJANAL en Liquidación

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, señala en relación con el pasivo estimado de los fondos de reservas: *"El cálculo actuarial del pasivo pensional de los fondos de reservas representa el valor presente de los pagos futuros que el mismo fondo, a través de la entidad administradora, deberá realizar a sus afiliados, que tengan o vayan a adquirir el derecho de conformidad con las condiciones definidas en el régimen de prima media con prestación definida y regímenes especiales, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes, teniendo en cuenta que existen incertidumbres remotas y probables en relación con la cuantía del valor a pagar y el nacimiento y/o extinción de las obligaciones de pago."*

El mismo procedimiento contable en su numeral 46, en relación con el registro de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional de los fondos de reservas, ha establecido que en la contabilidad de los fondos de reservas, cumpliendo las condiciones para ser considerados como tales: *"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"* (Subrayado fuera de texto).

1.4 Registro del traslado de reservas líquidas de CAJANAL-En liquidación al FOPEP

El artículo 4º de la Ley 490 de 1998 determinó el traslado de las reservas para pago de pensiones al FOPEP, sin embargo en el artículo 11 de la misma ley se estableció que los derechos y obligaciones de la Caja Nacional de Previsión Social, a la fecha de la promulgación de la norma, continuarían a favor y a cargo de la Empresa. Lo anterior ilustra que las reservas y demás bienes de la entidad así como el pasivo pensional quedaron en cabeza de CAJANAL EICE, razón por la cual el FOPEP si bien sustituyó en la función de pago de pensiones a esa entidad, no la relevó en la asunción de las obligaciones pensionales. Tal situación se clarifica con la expedición del decreto 2196 de 2009, al establecerse en el artículo 3º que no obstante la obligación de trasladar afiliados cotizantes al ISS y la prohibición para realizar nuevas afiliaciones, CAJANAL en liquidación debería continuar con la administración de la nómina de pensionados, hasta cuando estas funciones sean asumidas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social- UGPP y debería priorizar el trámite de reconocimiento de las pensiones causadas en los términos legales.

CONCLUSIÓN

1.1 Atendiendo la normatividad vigente los conceptos emitidos históricamente por la CGN han venido reiterando el rol de Cajanal En Liquidación como fondo de reservas que debe revelar en su información la totalidad de los recursos percibidos como administradora y la totalidad de obligaciones específicamente en virtud del cálculo actuarial de las pensiones reconocidas así como la causación del pasivo real por las nóminas de pensionados y su pago. Así las cosas, el recaudo de cotizaciones, el reconocimiento de pensiones causadas legalmente y el reconocimiento del pasivo pensional a través del cálculo actuarial representan elementos que ubican a la entidad como fondo de reservas.

No obstante lo anterior, en cumplimiento de la normatividad que regula la liquidación de la entidad, y en particular bajo la expresa prohibición de continuar desarrollando su objeto social, se colige que una vez asumidas las obligaciones de reconocimiento de pensiones así como las demás funciones por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social- UGPP, trasladados los afiliados cotizantes al ISS y trasladados

los recursos líquidos al FOPEP, CAJANAL en Liquidación no puede seguir considerándose como fondo de reservas, por lo cual dadas esas condiciones y bajo el supuesto que se ha dado trámite a lo prescrito legalmente, se ratifica lo expuesto en el concepto 20106-144324 emitido por este despacho, en el sentido que corresponde en lo sucesivo a la entidad que asume el reconocimiento de los pasivos pensionales y los demás bienes, derechos y obligaciones continuar la elaboración de la información contable dando continuidad al reconocimiento y amortización del cálculo actuarial, e incorporando en dicha información los bienes, derechos y obligaciones trasladados.

1.2 En concordancia con la conclusión precedente y considerando la caracterización dada en el procedimiento contable a los fondos de reservas, los registros aplicables a las entidades consideradas como tales lo son en tanto estén desarrollando las actividades relativas a la administración. De no darse esta situación deberán aplicar la normatividad y los procedimientos contables vigentes aplicables a las entidades en procesos especiales dentro de la misión de ejecutar exclusivamente los actos y labores propias de la liquidación.

1.3 La amortización del cálculo actuarial en los términos definidos en el numeral 46 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, tiene vigencia solamente si el pasivo pensional está a cargo de la entidad contable, puesto que los fondos de reservas deben garantizar como mínimo el cubrimiento del pasivo exigible en el año siguiente. En consecuencia en la medida que el pasivo sea trasladado o asumido por un tercero, no es procedente aplicar lo dispuesto en la norma antes referenciada.

1.4 La aplicación del registro prescrito para reconocer el traslado de recursos al FOPEP procede cuando ese fondo ha sustituido en la responsabilidad de pago de pensiones a la entidad responsable, sin que ello implique que la relevó en la asunción de las obligaciones pensionales. Atendiendo lo anterior mientras la entidad contable transfiera recursos al FOPEP para atender el pago de las pensiones a su cargo deberá dar aplicación a lo dispuesto en el numeral 49 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.

CONCEPTO 20113-152750 del 19-04-11

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 para que la Alcaldía de Envigado efectúe conciliaciones o controle en cuentas de orden las diferencias que se presenten en el cálculo del pasivo pensional contratado con una empresa particular y la información que suministra la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Doctor
JOSE LEONARDO ZAPATA VERGARA
Director Financiero
Alcaldía de Envigado
Envigado – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113-152750 en la cual consulta: *"puede nuestra entidad territorial reconocer y revelar contablemente el pasivo pensional, la reserva financiera que los sustenta y los gastos relacionados con el mismo, resultantes de un estudio contratado por nosotros con entidades de reconocida idoneidad en la materia?. Y cuál es el procedimiento a seguir para efectuar la conciliación respectiva con lo expresado por pasivocol?. Además, las diferencias deben ser reconocidas en las cuentas de orden hasta terminar la conciliación?"*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 9 de la Ley 549 de 1999 establece: **"CÁLCULOS ACTUARIALES.** *Para el cumplimiento de la presente ley, deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios".*

Por su parte, el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 establece que: *"(...)El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999". (Subrayado fuera de texto).*

En tal sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de una Circular emitida por el Viceministerio técnico, el día 10 de noviembre de 2004, dirigida a las entidades territoriales y público en general, informa: *"El Ministerio de Hacienda y Crédito Público de acuerdo con lo expresado en la Ley 549, artículo 9, ha diseñado una metodología para cuantificar el pasivo pensional de las entidades territoriales. Para esto, se desarrollaron dos programas de computador, conocidos como PASIVOCOL y PASIVONAL. El primero de ellos permite ingresar las historias laborales de los funcionarios activos, pensionados, beneficiarios y retirados de las entidades territoriales, unidades centrales y descentralizadas; el segundo permite con la información de PASIVOCOL, validar y generar los cálculos actuariales.*

(...) entiende este Ministerio que la asesoría que se presta en esta materia hace innecesario para la entidad territorial contratar la prestación de servicios sobre el mismo objeto. Si hubiese cualquier inquietud sobre el particular le solicito indicarlo a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social".

Atendiendo lo expuesto, para las entidades territoriales, los incisos 5º, 6º y 7º del numeral 2º del Procedimiento para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 establecieron: *"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.*

Las entidades territoriales y sus descentralizadas revelarán el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 9º de la Ley 549 de 1999, el cual es la base para determinar el monto de la reserva financiera actuarial y las actualizaciones que sean necesarias de acuerdo con las disposiciones vigentes.

Cuando la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no pueda suministrar el valor del cálculo actuarial, la entidad empleadora podrá revelar la estimación del cálculo actuarial realizado por personal idóneo siempre que atienda los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes."

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas en los párrafos precedentes, se concluye que las entidades territoriales deben revelar el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, atendiendo lo preceptuado en la Ley 549 de 1999 y los incisos 5º, 6º y 7º del numeral 2º del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

En consecuencia, el cálculo actuarial obtenido a partir de estudios contratados se reconocerá y revelará como pasivo pensional, siempre que "la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no pueda suministrar el valor del cálculo actuarial".

Por lo anterior, no es procedente efectuar conciliaciones ni controlar en cuentas de orden las diferencias.

CONCEPTO 20114-153336 del 03-05-11

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	Amortización Cálculo actuarial de los Fondos de Reservas

Doctor
FRANCISCO ALVARO RAMÍREZ RIVERA
Director General
Fondo de Previsión Social del Congreso de la República
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación No 20113000112111, radicada en esta entidad con el expediente 20114-153336, mediante la cual previas consideraciones en relación con lo dispuesto en el "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados", solicita aclarar lo dispuesto en materia de la amortización del cálculo actuarial que deben reconocer y revelar los fondos de reservas. En tal sentido este despacho se permite manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 46 del procedimiento contable relativo al reconocimiento y revelación del pasivo pensional, en relación con el valor que deberá amortizarse por parte de los fondos de reservas y considerando que por lo menos debe garantizarse la amortización y pago de la nómina a cargo del respectivo fondo establece: *"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."* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 44 del mismo procedimiento contable ya referenciado al especificar qué debe comprenderse, en relación con los fondos de reservas, por la amortización del cálculo actuarial señala: *"La amortización del cálculo actuarial corresponde a la afectación gradual de los resultados del fondo de reservas por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable."* (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente bajo la perspectiva del reconocimiento y revelación del cálculo actuarial para los fondos de reservas, el procedimiento contable para esas entidades define: *"El valor del cálculo actuarial debe actualizarse en la contabilidad de los fondos de reservas, por lo menos al cierre del período contable. El cálculo actuarial se reconoce y revela en forma separada, teniendo en cuenta que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado; además de que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden."* (Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo expuesto, el instructivo No 11 de 2010 mediante el cual se impartieron instrucciones relacionadas con el cambio de vigencia 2010 - 2011, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación, y otros aspectos del proceso contable, prescribió en su numeral 1.3.1: *"Los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida y las entidades contables públicas empleadoras que tengan a su cargo pasivo pensional, incluyendo la emisión de bonos pensionales, deben reconocer y revelar el cálculo actuarial de dicho pasivo, según lo indicado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública."* (Subrayado fuera de texto).

"El valor del cálculo actuarial del pasivo pensional debe haberse actualizado durante el período contable, y amortizado en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras y la de los fondos de reservas, según lo indicado en el Manual de Procedimientos del RCP." (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Atendiendo la normatividad vigente, la amortización del cálculo actuarial de los fondos de reservas, corresponde a la afectación gradual de los resultados de la entidad por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable. En atención a lo anterior y clarificando que el *"Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados"*, no ha sufrido modificación alguna es factible que el saldo de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES al cierre del período contable sea cero si la amortización del cálculo actuarial del Fondo de reservas se limita a cubrir el monto de la nómina pensional a cargo del fondo, amortización que puede realizarse mensualmente.

En cualquier caso el valor del cálculo actuarial debe actualizarse en la contabilidad de los fondos de reservas, por lo menos al cierre del período contable siendo objeto de reconocimiento y revelación en forma separada, teniendo en cuenta que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado y que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden.

A diferencia de lo establecido en instructivos precedentes que regularon la materia, no se estableció en el instructivo 11 de 2010 la siguiente instrucción: *"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 exigible (...)"*. Lo anterior teniendo en cuenta que dada la naturaleza de los fondos de reservas y bajo la concepción del procedimiento, estos deben garantizar el pago de la nómina de pensiones exigible, lo cual no implica que no sea factible una amortización adicional y, por otra parte, al ser el procedimiento contable una norma expedida en el año 2007 sin aplicación retroactiva, es posible que algún fondo de reservas pudiera tener históricamente un pasivo por amortizar superior al definido a partir de la expedición del procedimiento contable.

CONCEPTO 20115-154102 del 17-05-11

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	El Ministerio de Educación Nacional reconoce el FOMAG, como un fondo de reserva que no se encuentra dentro del alcance de la Resolución 585 de 2009

Doctora
NOHEMY ARIAS OTERO
Secretaria General
Ministerio de Educación Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación mediante la cual, previas consideraciones en relación con las disposiciones legales que rigen al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio –FOMAG–

, solicita concepto en relación con el registro en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional del contrato de fiducia mercantil suscrito con la Fiduciaria La Previsora S.A. de acuerdo con lo dispuesto en la resolución No 585 de 2009 y en consecuencia solicita precisión sobre el fundamento legal que ampararía el registro e incorporación de los registros de operación del FOMAG en la contabilidad del Ministerio.

Sobre el particular me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La Ley 91 de 1989 dispuso en su artículo 3 la creación del FOMAG *"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 base en los costos administrativos que se generen. La celebración del contrato podrá ser delegada en el Ministro de Educación Nacional."*(Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5 estableció: *" El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:*

- 1.- Efectuar el pago de las prestaciones sociales del personal afiliado.*
- 2.- Garantizar la prestación de los servicios médico-asistenciales, que contratará con entidades de acuerdo con instrucciones que imparta el Consejo Directivo del Fondo.*
- 3.- Llevar los registro contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda.*
- 4.- Velar para que la Nación cumpla en forma oportuna con los aportes que le corresponden e igualmente transfiera los descuentos de los docentes.*
- 5.- Velar para que todas las entidades deudoras del Fondo Nacional de Prestaciones del Magisterio, cumplan oportunamente con el pago de sus obligaciones."*(subrayado fuera de texto).

El artículo 8 de la misma Ley definió los recursos del FOMAG así:

- 1. "El 5% del sueldo básico mensual del personal afiliado al Fondo.*
- 2. Las cuotas personales de inscripción equivalentes a una tercera parte del primer sueldo mensual devengado, y una tercera parte de sus posteriores aumentos.*
- 3. El aporte de la Nación equivalente al 8% mensual liquidado sobre los factores salariales que forman parte del rubro de pago por servicios personales de los docentes.*
- 4. El aporte de la Nación equivalente a una doceava anual, liquidada sobre los factores salariales que forman parte del rubro de servicios personales de los docentes.*

5. El 5% de cada mesada pensional que pague el Fondo incluídas las mesadas adicionales, como aporte de los pensionados.
6. El 5 por mil, de que hablan las Leyes 4 de 1966 y 33 de 1985, a cargo de los docentes, de toda nómina que les pague la Nación por servicios personales.
7. El porcentaje del IVA que las entidades territoriales destinen para el pago de las prestaciones del Magisterio.
8. Las sumas que debe recibir de la Nación y de las entidades territoriales por concepto de las prestaciones sociales adeudadas, así como los dineros que por el mismo concepto resulten adeudar la Caja Nacional de Previsión Social y el Fondo Nacional de Ahorro, las cuales se destinarán a constituir las reservas para el pago de las prestaciones económicas. Para este último efecto, el Fondo realizará un corte de cuentas con las mencionadas entidades con el fin de determinar las sumas que éstas adeudan al momento de su iniciación. Dicho corte de cuentas deberá estar perfeccionado a más tardar en un año
9. Las utilidades provenientes de las inversiones que haga el Fondo con fines de rentabilidad y los intereses recibidos por concepto de los préstamos que concedan.
10. Los recursos que reciba por cualquier otro concepto.”(Subrayado fuera de texto).

El “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados”, expedido por la Contaduría General de la Nación definió los fondos de reservas así: “Están conformados por los recursos del sistema general de pensiones provenientes de las cotizaciones de los afiliados y aportes de los empleadores al régimen de prima media con prestación definida y que, de conformidad con lo establecido en el literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, no pertenecen a las entidades administradoras, ni a la Nación.”(Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, atendiendo la caracterización de los fondos de reservas y con base en la naturaleza, los recursos que administra y la finalidad del FOMAG, el mismo procedimiento contable de manera taxativa lo definió como tal.

CONCLUSIÓN

El FOMAG es un fondo creado como una cuenta especial que administra, invierte y cumple con los objetivos definidos en la ley que le dio origen y que si bien los recursos no son propiedad del Ministerio de Educación Nacional, se administra a través de un contrato de fiducia mercantil donde se ha delegado el carácter de fideicomitente en ese Ministerio. Este patrimonio autónomo se constituye como un mecanismo sui generis para el manejo de los recursos administrados en cuentas separadas, que de acuerdo con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública está definido como un fondo de reservas que debe reportar su información financiera en forma independiente.

Para cumplir su finalidad los recursos del FOMAG han de orientarse de manera exclusiva a atender el conjunto de obligaciones prestacionales y de cubrimiento de la seguridad social en salud de sus afiliados, con los recursos que éstos aportan, con los recursos que aportan los empleadores - entidades del orden nacional y territorial-, y con la gestión de los recursos que debe recaudar el FOMAG en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de la ley 91 de 1989, recursos 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.

Por la razones expuestas el contrato de fiducia mercantil mediante el cual se administra el FOMAG no se encuentra dentro del alcance de la Resolución 585 de 2009, teniendo en cuenta su condición de fondo de reservas y que el reportar este patrimonio dentro de los activos del Ministerio de

Educación como un derecho en fideicomiso no permitiría revelar el detalle de las obligaciones pensionales y demás prestaciones económicas a su cargo, así como los activos disponibles para atender dichas obligaciones. Adicionalmente esto originaría duplicidades en la información puesto que el FOMAG, como todos los demás fondos de reservas, reporta su información contable en forma independiente.

CONCEPTO 20114-153101 del 25-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	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
		2.1	4501 Cotizaciones
	Subtema	1.1.1	Homologación técnica de los Fondos de Reserva
		2.1.1	Reconocimiento por parte de CAPRECOM de cotizaciones obligatorias, de no vinculados, recaudos en procesos, cotizaciones no identificadas y cotizaciones en exceso

Doctor
MARIO ANDRÉS URÁN MARTÍNEZ
Director General
CAPRECOM
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito dar respuesta a su solicitud radicada con el expediente No. 20114-153101 mediante la cual consulta lo siguiente: *"Con respecto a la aplicación del procedimiento contable para los FONDOS DE RESERVA, surge la inquietud respecto a la homologación de cuentas, si ésta es de criterios o simplemente de cuentas. Como es de su conocimiento los Fondos son vigilados por la Superintendencia Financiera de Colombia y teniendo en cuenta la Resolución 2200 de 1994, no tienen los mismos criterios contables de la Contaduría, se requiere que se pronuncie respecto a la forma de llevar a cabo la homologación respectiva.*

Un tema específico es sobre el patrimonio ya que para la Superfinanciera éste lo conforman las cotizaciones obligatorias, cotizaciones de no vinculados, recaudos en procesos, cotizaciones no identificadas y cotizaciones en exceso. ¿Deben los PATRIMONIOS AUTONOMOS DE PENSIONES, registrar dichos valores en la cuenta 321501 Reserva de Ley, atendiendo el Catálogo General de Cuentas de la Contaduría, lo que implica una homologación de cuentas y no de criterios, o deben los Patrimonios Autónomos (Fondos de Reserva) atender los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública y revelar dicha información como pasivos, en lo que corresponda?"

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:
CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, se le asignaron al Contador General de la Nación, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país, para el sector público; 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. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 61 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, indica que: *"Las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida deben llevar la contabilidad de cada uno de los fondos de reservas establecidos, atendiendo la clase de riesgo asumidos, y reportar a la Contaduría General de la Nación la información contable de cada uno de ellos, independiente a la de la entidad administradora, efectuando la homologación respectiva al Régimen de Contabilidad Pública."* (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad Pública, describe el grupo 45- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos recibidos por los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida para garantizar el pago del pasivo pensional a su cargo, los gastos de administración y la constitución de las reservas, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes."* Así mismo, la cuenta 4501-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES: *"Representa el valor de los aportes de los afiliados y empleadores al Sistema General de Pensiones."*

CONCLUSIÓN

Para efectos del reporte contable enviado a la CGN, la entidad deberá realizar una homologación técnica, consistente en reportar toda la información contable en los códigos contemplados en el Catálogo General de Cuentas que hace parte integral del Manual de Procedimientos, observando previamente el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, a que se refieren las Resoluciones 354 y 356 de 2007.

En relación con el ejemplo que usted menciona en su consulta, los valores recaudados por concepto de cotizaciones no se reconocen en un pasivo, sino en la cuenta 4501-COTIZACIONES del grupo 45-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, de acuerdo con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20115-153834 del 27-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2.	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
		2.1	1901 Reserva financiera actuarial

	Subtema	Reconomcimiento por parte del Departamento del Valle del Cauca de los recursos manejados a través del Fondo Departamental de Pensiones Públicas-FODEPVAC

Doctora
HELENA DEL PILAR CAICEDO CUENCA
Subsecretaria de Contabilidad
Departamento del Valle del Cauca
Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–153834, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para registrar los recursos manejados a través del Fondo Departamental de pensiones públicas-FODEPVAC, los cuales corresponden a bonos y mesadas pensionales del sector salud, recursos provenientes del departamento y la Nación.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Departamento del Valle del Cauca maneja en el Fondo Departamental de Pensiones-FODEPVAC, los recursos destinados a atender las obligaciones por concepto del pasivo pensional del sector salud del departamento, así como su pago.

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública 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, señala: **"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. (...)"

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública describe la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL como: *"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.

DINÁMICA: SE DEBITA CON: 1- El valor de las cotizaciones recibidas. 2- El valor neto de los activos destinados al pago del pasivo pensional. 3- El valor de los encargos fiduciarios constituidos. 4- El valor de las inversiones en títulos. 5- El valor de los rendimientos obtenidos de

conformidad con las cláusulas convenidas en los encargos fiduciarios. 6- El mayor valor generado por la actualización de las inversiones.

SE ACREDITA CON: 1- Los pagos del pasivo pensional. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos, de conformidad con las cláusulas convenidas. 3- El menor valor generado por la actualización de las inversiones.”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo señalado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, las entidades contables públicas deben reconocer el conjunto de activos destinados a atender las obligaciones pensionales que constituyen la Reserva financiera actuarial, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En consecuencia, la contabilización en la subcuenta 142402-Recursos, entregados en administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, no es correcta por lo que los recursos que el Departamento del Valle destina para cancelar las obligaciones pensionales a través del Fondo Departamental de Pensiones, deben registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCEPTO 20116-154848 del 24-05-11

Ratifica el concepto 20104-142661 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 del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Universidad Nacional de Colombia teniendo en cuenta su responsabilidad en el reconocimiento y pago de pensiones

Doctor
MOISÉS WASSERMAN
Rector
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-154848, en la cual expone consideraciones de orden jurídico que reiteran la posición de la Universidad Nacional de Colombia frente a la clasificación de la institución como Fondo de Reservas 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 cual solicita a la Contaduría General de la Nación revisar la obligación de registrar el mismo por parte de esa entidad.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En relación con las consideraciones expuestas en su comunicación que reiteran el desacuerdo por parte de la Universidad Nacional al ser definida la Caja de Previsión de la entidad como un Fondo de Reservas, como es de su conocimiento este despacho ha confirmado su posición doctrinaria, en particular sobre el tratamiento contable previsto para la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional en esa calidad.

Cabe señalar sin embargo, que tal como se expresó en el concepto 20104-142661 emitido por este despacho, la promulgación de la Ley 1371 de 2009, modificó sustancialmente las condiciones de la Universidad Nacional frente a su pasivo pensional y considerando lo dispuesto en esa norma, a partir de su entrada en vigencia, la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional perdió la condición de entidad administradora del régimen de prima media y por consiguiente no resulta procedente que aplique, como Fondo 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", definido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

Así las cosas, en concordancia con lo establecido en el concepto 20104-142661 y considerando lo dispuesto en la Ley 1371 de 2009, corresponde a la entidad empleadora, con posterioridad a la emisión de la ley, reconocer el pasivo pensional y amortizar el mismo de acuerdo con el procedimiento ya reseñado. Establece el numeral primero de dicho procedimiento que se consideran 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 (...)".*

Lo anterior implica que la entidad responsable del reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales, que sustituye en dichas obligaciones a la Caja de Previsión, se considera como entidad empleadora y para efectos de reconocimiento contable deberá aplicar el tratamiento previsto para esas entidades en el procedimiento contable, teniendo como premisa que las obligaciones pensionales se encuentran en cabeza de la entidad que las ha reconocido.

En referencia a la Ley 1371 de 2009, se prescribe en su artículo 1º *"Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley."*(Subrayado fuera de texto).

En relación con la financiación del pasivo establece la ley: *"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).

Ha de observarse en los párrafos precedentes que la ley ha previsto la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional "a cargo de cada universidad", sin que se haya previsto mecanismo de sustitución alguno, como sí se previó en desarrollo del artículo 130 de la ley 100 de 1993, la sustitución por parte del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional –Fopep-, para el caso de las Cajas administradoras del régimen de prima media que se declararan insolventes.

La concurrencia de la Nación sin embargo, ha sido entendida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención en la Sentencia T-567/05 así: *"Conforme a lo anterior, el ente gubernamental hace un comentario sobre la naturaleza de la obligación que tiene la Nación para el pago de las pensiones en la Universidad del Atlántico, acudiendo a la cita textual del artículo 131 de la Ley 100 de 1993, concluyendo que no es ella la que debe asumir la responsabilidad directa del pago de estas acreencias"*, en esa misma sentencia el Ministerio, no obstante la concurrencia en el pago del pasivo a cargo de la Universidad del Atlántico, considera a esta entidad como "empleadora", posición que se ha mantenido inmodificable por parte del Ministerio y que se evidencia en la discusión del proyecto que dio origen a la Ley 1371 de 2009.

No corresponde a la Contaduría General de la Nación interpretar lo prescrito en las normas de orden general, sin embargo, en virtud de sus funciones constitucionales y legales corresponde a este despacho prescribir el tratamiento contable de las operaciones, hechos y transacciones que se derivan del ordenamiento jurídico, por lo cual, en ausencia de normativa alguna que estipule la sustitución de la Universidad Nacional de Colombia en materia de su responsabilidad en el reconocimiento y pago de pensiones, es aplicable para la entidad lo definido para las entidades empleadoras en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, vigente en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

El procedimiento antes aludido contempla el reconocimiento, amortización y pago del pasivo pensional a cargo de las entidades empleadoras, sin efecto patrimonial en lo que corresponde al reconocimiento del cálculo actuarial, y con efecto en lo que corresponde a la amortización de dicho cálculo a través de las cuentas de resultados en el plazo previsto para amortizar el pasivo, el cual se ha definido por decreto para los diferentes entes económicos que tiene a cargo obligaciones de carácter pensional.

No obstante lo anterior, la Contaduría General de la Nación evaluará a la luz de la normatividad vigente, si es procedente la incorporación en el procedimiento contable relativo a pensiones, de una prescripción que acorde a lo dispuesto legalmente revele la situación financiera, económica y social de la entidad en relación con el pasivo a cargo y la financiación del mismo.

CONCEPTO 20115-154420 del 15-07-11

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 por parte de las entidades territoriales y soporte para revelar los recursos que tienen como reserva para el pago del pasivo PPensional en FONPET

Doctora
 ÁNGELA MARÍA RESTREPO HERRERA
 Profesional Universitaria
 Contraloría General de Antioquia
 Medellín -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20115-154420, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada: *"En desarrollo de las Auditorias programadas a las Administraciones Municipales, se ha establecido que muchas de ellas no reflejan en la Reserva Financiera Actuarial cuenta 1901, los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet, al igual que sus obligaciones por el pasivo pensional cuenta 2720, esto en razón de que la Dirección de Regulación Económica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no ha determinado el valor a causar a pesar del cumplimiento del envío y actualización de la información por los entes territoriales.*

Lo referido origina subestimación e incertidumbre importantes en los estados contables, con incidencia directamente en los dictámenes emitidos, es el caso del Municipio de Toledo. Por esto solicito se nos aclare si es imperativo que los entes territoriales registren en la Reserva Financiera Actuarial el valor certificado por el FONPET aunque no cuenten con el soporte para el registro de su cálculo actuarial."

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El instructivo No. 011 del año 2010, en el parrafo del 1.3 establece que: *"Las entidades territoriales revelarán el último cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 9º. de la Ley 549 de 1999, que corresponde a 31 de diciembre de 2009, el cual puede ser consultado por las entidades públicas en la página Web del FONPET, [http://www.minhacienda.gov.co/FONPET_PUBLIC/CONSULTASALDO?pmenu=N.\(...\)](http://www.minhacienda.gov.co/FONPET_PUBLIC/CONSULTASALDO?pmenu=N(...))"*

Por otra parte, el concepto No. 2-2005-032640 del 15 de mayo de 2005 emitido por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, señala que: *"el cálculo que arroja esta metodología, es soporte suficiente para efectuar los registros contables que deban efectuarse de conformidad con lo dispuesto (...) por la Contaduría General de la Nación".* (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 2 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, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 establecen:

"2. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS EMPLEADORAS.

(...)

Las entidades territoriales y sus descentralizadas revelarán el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 9º de la Ley 549 de 1999, el cual es la base para determinar el monto de la reserva financiera actuarial y las actualizaciones que sean necesarias de acuerdo con las disposiciones vigentes. (...)

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.

(...) 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”.

En este sentido, el citado procedimiento presenta los registros contables para cada uno de los conceptos que hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial, y en particular para los que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones, 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.

Ahora bien, con relación al cálculo actuarial, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, el instructivo No. 11 de 2010 y el concepto No. 2-2005-032640 del 15 de mayo de 2005 emitido por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, han señalado que la información que reposa en la página web FONPET, http://www.minhacienda.gov.co/FONPET_PUBLIC/CONSULTASALDO?pmenu, es soporte para efectuar los registros contables con respecto al cálculo actuarial.

CONCEPTO 20116-155383 del 19-07-11

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	Concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional

Doctora
MARGEORGE GALVÁN Z.
Profesional Universitario
Jefe de Presupuesto (E)
Universidad de Córdoba
Montería - Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155383, mediante la cual informa que el estudio financiero realizado por una calificadora de riesgos arrojó un estado de no viabilidad financiera (-BB) para hacer créditos, debido a que en los estados contables se encuentra registrado el pasivo pensional afectando significativamente el nivel de endeudamiento de la entidad, impidiendo que la universidad adquiriera un crédito que tiene proyectado para la construcción de un edificio de aulas.

Por lo anterior solicita que la CGN expida un certificado sobre el reconocimiento de dicho pasivo y su relación con lo establecido en la Ley 1371 de 2009, con el fin de dar mayor claridad a la calificadora de riesgos sobre este procedimiento contable.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular le informo que la Contaduría General de la Nación tiene previsto para efectos del reconocimiento del pasivo pensional en las entidades públicas, dos tipos de entidades, las empleadoras y las administradoras de los fondos de reservas.

De conformidad con lo establecido 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, la Universidad de Córdoba es una entidad empleadora toda vez que es responsable del reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados que adquirieron los derechos de pensión con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 100 de 1993 y en consecuencia para el reconocimiento y revelación de dicho pasivo debe aplicar el procedimiento establecido en los numerales dos (2) al catorce (14) del procedimiento mencionado.

Dicho procedimiento establece que el valor del cálculo actuarial debe ser actualizada anualmente por las entidades empleadoras debitando las subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) o 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y acreditando las subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales,

272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones o 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Con el propósito de reconocer periódicamente el pasivo estimado con efecto en el patrimonio, el procedimiento establece que las entidades públicas empleadoras deben amortizar el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad y que a falta de regulación, que es el caso de la Universidad de Córdoba, la amortización debe realizarse en un plazo máximo de 30 años contados desde el 31 de diciembre de 1994.

El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto, independientemente de la disponibilidad de los recursos o de la fuente con la cual se prevea cancelar dicho pasivo. Dicha amortización se registra afectando las cuentas de gastos y/o costos y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) o 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Cuando la entidad empleadora procese la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados con las obligaciones por pensiones, debe reconocer el pasivo real mediante la reclasificación de los valores que corresponda, de la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

De otra parte, el numeral 8 del procedimiento contable que nos ocupa prevé que el conjunto de activos que la entidad contable pública voluntariamente o por mandato legal, destine para atender las obligaciones por pensiones deben revelarse en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Finalmente, para el reconocimiento del pago del pasivo por pensiones la entidad empleadora lo debe reconocer debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Dentro de dicho contexto la Ley 1371 de 2009 que tiene por objetivo la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, establece en el artículo 3º que:

"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. Este valor se actualizará con el Índice de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base.

Adicionalmente el Fondo tendrá como fuentes de recursos las cuotas partes pensionales cobradas, los aportes que por ley deban devolver los empleadores o administradoras de pensiones a nombre de los pensionados de las universidades a las que se refiere esta ley y cotizaciones provenientes de la respectiva universidad de quienes al 1º de abril de 1994 tenían la condición de afiliados a sus

cajas de previsión hasta el cierre o liquidación de la respectiva caja. También formarán parte del fondo las reservas que fueron acumuladas en el ejercicio de la administración del régimen de las cajas con o sin personería jurídica.

Parágrafo 1º. Los recursos de que trata el presente artículo se constituirán en la única fuente de pago que la respectiva universidad podrá utilizar de sus recursos para cubrir cualquier tipo de obligación pensional. En ningún caso la universidad podrá destinar los recursos que se le asignen para el pago del pasivo pensional para atender ninguna otra obligación diferente a este compromiso legal. En consecuencia ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones y la Nación garantizará los recursos necesarios en caso de existir diferencias.

Parágrafo 2º. En cada vigencia fiscal el aporte por concepto de concurrencia en el pasivo pensional a cargo de la universidad, en ningún caso podrá exceder la suma correspondiente a los recursos que a la entrada en vigencia de la presente ley está destinada para pensiones, y que provienen del aporte previsto en el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.”

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo anterior, la financiación para cubrir el pago de las pensiones a cargo de la universidad se entiende garantizada, toda vez que además de los recursos que la universidad reciba por concepto las cuotas partes pensionales y por cotizaciones de los afiliados activos, la Nación girará periódicamente del presupuesto general de la nación los recursos faltantes para su cubrir dicho pasivo, ya sea vía concurrencia a cargo de la universidad (transferencia para funcionamiento) o concurrencia a cargo de la Nación. Adicionalmente, es importante destacar que la ley prohíbe que la universidad destine recursos de fuentes diferentes a los mencionados para el pago de las pensiones.

Ahora bien, teniendo en cuenta que de conformidad con el procedimiento contable la amortización del cálculo actuarial tiene una dinámica financiera propia que muy probablemente difiere de la prevista por la ley para el flujo de los recursos para el pago, es factible, al menos en el corto y mediano plazo, que en los estados contables de la universidad se presenten saldos en la cuenta de PROVISIÓN PARA PENSIONES que no se encuentren respaldadas con el correspondiente saldo en la cuenta de RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y su correspondiente impacto en el patrimonio neto de la universidad.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que el responsable de hacer efectivo el cumplimiento a los giros establecidos en la ley no es la Contaduría General de la Nación, este despacho considera que cualquier certificación sobre la relación entre las obligaciones establecidas en la ley con el reconocimiento del pasivo pensional debe ser solicitado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, responsable de dar cumplimiento a los giros de recursos establecidos por ley.

CONCEPTO 20116-155648 del 19-07-11

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 1.1.2 1.1.3 1.1.4 1.1.5	Reconocimiento del cálculo actuarial en entidades empleadoras Reconocimiento por parte de la Universidad del Cauca del cálculo actuarial trasladado de la Caja de previsión de la Universidad Actualización del Cálculo actuarial Reconocimiento, amortización y pago de pasivo pensional Reconocimiento y revelación de cobros coactivos

2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1 1.1.2	Idoneidad de evaluadores para actualización de Bienes Reconocimiento y revelación de adecuación de oficinas

Doctor
WILSON ALFREDO BENAVIDES ROSERO
Contador (E)
Universidad del Cauca
Popayán - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155648, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. En relación con el pasivo pensional:

1.1 ¿Dentro de los procedimientos de la Contaduría General de la Nación el Fondo de Pensiones de la Universidad del Cauca constituido en junio de 2010 se clasifica como entidad empleadora o fondo de reservas?

1.2 ¿Cuál sería el procedimiento a seguir para el registro inicial del cálculo actuarial que tenía registrado la caja de Previsión social de la Universidad del Cauca a diciembre de 2010?

1.3 ¿Qué procedimiento contable debe realizarse para el reconocimiento y revelación contable en el evento que por actualización del cálculo actuarial se tenga un mayor o menor valor con respecto al cálculo del año inmediatamente anterior?

1.4 ¿Cuáles serían los procedimientos a efectuar para el registro por reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones actuales, amortización de pensiones actuales, reconocimiento del pasivo real y del pago de pensiones?

1.5 ¿Cuál es el procedimiento a tener en cuenta para el registro, reconocimiento y revelación contable de los cobros coactivos en contra del Fondo de pensiones de la Universidad del Cauca por concepto de capital de cuotas partes, intereses y agencias en derecho?

2. Teniendo en cuenta la limitación de recursos de la entidad, consulta si para efectos de la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, ¿la universidad puede recurrir a los estudiantes de últimos semestres en la modalidad de pasantía para realizar la actualización de los bienes institucionales, teniendo en cuenta que los bienes no están para ser enajenados?

3. En virtud de la adecuación de oficinas en un edificio de la institución consulta:

3.1 ¿Qué tratamiento contable se debe dar al reconocimiento y revelación de las divisiones modulares y de suministro?

3.2 ¿Se afecta la depreciación y la vida útil del edificio por la incorporación de las divisiones modulares?

CONSIDERACIONES

1. Pasivo pensional de la Universidad

1.1 Entidad responsable del reconocimiento y pago del pasivo pensional

La promulgación de la Ley 1371 de 2009, modificó sustancialmente las condiciones de la Universidad del Cauca frente a su pasivo pensional y considerando lo dispuesto en esa norma, a partir de su entrada en vigencia, la Caja de Previsión Social de la Universidad del Cauca perdió la condición de entidad administradora del régimen de prima media y por consiguiente no resulta procedente que aplique, como Fondo 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", definido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, en concordancia con lo establecido en el concepto 20104-142661 y considerando lo dispuesto en la Ley 1371 de 2009, corresponde a la entidad empleadora, con posterioridad a la emisión de la ley, reconocer el pasivo pensional y amortizar el mismo de acuerdo con el procedimiento ya reseñado. Establece el numeral primero de dicho procedimiento que se consideran 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 (...)"*.

Lo anterior implica que la entidad responsable del reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales, que sustituye en dichas obligaciones a la Caja de Previsión, se considera como entidad empleadora y para efectos de reconocimiento contable deberá aplicar el tratamiento previsto para esas entidades en el procedimiento contable, teniendo como premisa que las obligaciones pensionales se encuentran en cabeza de la entidad que las ha reconocido.

En referencia a la Ley 1371 de 2009, se prescribe en su artículo 1º *"Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley."*(Subrayado fuera de texto).

En relación con la financiación del pasivo establece la ley: *"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).

Ha de observarse en los párrafos precedentes que la ley ha previsto la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional "a cargo de cada universidad", mientras que el numeral 1 del artículo 6º de la Ley 1371 de 2009 indica que es función de los fondos constituidos para el pago del pasivo:

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).

La concurrencia de la Nación sin embargo, ha sido entendida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención en la Sentencia T-567/05 así: "Conforme a lo anterior, el ente gubernamental hace un comentario sobre la naturaleza de la obligación que tiene la Nación para el pago de las pensiones en la Universidad del Atlántico, acudiendo a la cita textual del artículo 131 de la Ley 100 de 1993, concluyendo que no es ella la que debe asumir la responsabilidad directa del pago de estas acreencias", en esa misma sentencia el Ministerio, no obstante la concurrencia en el pago del pasivo a cargo de la Universidad del Atlántico, considera a esta entidad como "empleadora", posición que se ha mantenido inmodificable por parte del Ministerio y que se evidencia en la discusión del proyecto que dio origen a la Ley 1371 de 2009.

1.2 Registro contable inicial en el Fondo de Pensiones de la Universidad del Cauca

En 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).

Lo anterior permite inferir que como parte del proceso de liquidación de la Caja de Previsión Social de la Universidad del Cauca, deberá surtir el traslado del cálculo actuarial al fondo que se constituyó, cumpliendo las formalidades y requisitos definidos en la normatividad vigente. Dicho fondo deberá operar en las condiciones previstas en la ley 1371 de 2009.

En tal sentido el valor del cálculo actuarial trasladado por la Caja en Liquidación y asumido por la Universidad a través del fondo, deberá ser registrado por el mismo afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES para cada uno de los conceptos, a través de un crédito a las subcuentas que revelan el cálculo actuarial incorporado por cada obligación pensional a cargo y un débito a las subcuentas que identifican el pasivo por amortizar para cada concepto, según corresponda de acuerdo a las obligaciones reconocidas.

1.3 Ajuste o actualización del cálculo actuarial

El procedimiento contable vigente ha prescrito que el valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras, por lo menos al cierre del período contable. Para tal efecto 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.

Mientras no se encuentre amortizado en su totalidad el cálculo actuarial, los ajustes al mismo que se deriven de su actualización, se registran siguiendo lo definido en materia de reconocimiento afectando los conceptos que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES a través de un débito a las subcuentas que identifican el pasivo por amortizar y un crédito a las subcuentas que identifiquen el cálculo actuarial correspondiente. Lo anterior cuando el cálculo actuarial reconocido se ajusta por un mayor valor, en caso contrario se debitará el cálculo actuarial y se acreditará el saldo por amortizar en cada concepto.

1.4 Procedimientos a efectuar para el registro por reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones actuales, amortización de pensiones actuales, reconocimiento del pasivo real y del pago 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, vigente en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, ha señalado el tratamiento contable a seguir para cada uno de los hechos referenciados en su inquietud, para tal efecto se sugiere la verificación del mismo en los numerales relativos a las entidades empleadoras.

1.5 Registro, reconocimiento y revelación contable de los cobros coactivos en contra del Fondo de pensiones de la Universidad del Cauca por concepto de capital de cuotas partes, intereses y agencias en derecho.

La sentencia de la corte Constitucional C-895 de 2009 en relación con las cuotas partes de pensiones considera las mismas como *"soportes financieros de un sistema de seguridad social en pensiones, cuando el trabajador ha cotizado a diferentes entidades gestoras"*. Señala la corte que su configuración ha tenido en cuenta básicamente cuatro elementos:

- (i) El derecho del trabajador a exigir el reconocimiento y pago completo de sus mesadas pensionales a la última entidad o caja de previsión a la que se vinculó (o excepcionalmente a la que se vinculó por más tiempo);
- (ii) La obligación correlativa de esa entidad de reconocer y pagar directa e integralmente las mesadas pensionales;
- (iii) El derecho de la entidad o caja que reconoció la prestación, a repetir contra las demás entidades obligadas a la concurrencia en el pago, una vez efectuado el desembolso correspondiente, y

(iv) La obligación correlativa de las entidades concurrentes, de proceder al pago completo y oportuno de sus cuotas partes pensionales en la proporción que les ha sido asignada.

El deber de reconocimiento y pago de las mesadas siempre se ha asignado a la última entidad o caja a la que se encontraba vinculado el trabajador cuando ocurrió su retiro (o excepcionalmente a la que se vinculó por más tiempo), quien a su vez debe hacer el recobro a prorrata a las demás entidades obligadas.

Lo anterior permite inferir que la cuota parte comprende exclusivamente la prestación a cargo de la entidad como responsable directa de la misma o por vía de la concurrencia en el pago de la mesada pensional.

De manera independiente debe reconocerse el cobro coactivo en cuentas de orden acreedoras y una vez se surta en firme el proceso y se determine la cuantía por la cual la Universidad debe reconocer o concurrir en la obligación por cuotas partes deberá efectuarse un crédito en la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y un débito en la subcuenta 272008- Cuotas partes de pensiones por amortizar (DB). La amortización del cálculo actuarial se realiza de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5º del procedimiento contable que regula el tema pensional.

Atendiendo lo expuesto en los párrafos precedentes, los intereses y agencias en derecho se reconocen como conceptos independientes en el gasto, puesto que no corresponden al derecho circunscrito en virtud de la cuota parte.

2. Teniendo en cuenta la limitación de recursos de la entidad, consulta si para efectos de la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, ¿la universidad puede recurrir a los estudiantes de últimos semestres en la modalidad de pasantía para realizar la actualización de los bienes institucionales, teniendo en cuenta que los bienes no están para ser enajenados?

El párrafo 166 del Marco Conceptual, del Régimen de Contabilidad Pública, 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"*.

Es preciso entonces señalar que la normativa contable pública regula la actualización de los activos reconocidos por la entidad contable pública, no en el momento de su compra o venta, sino para efectos de su medición posterior.

Así las cosas, en relación con la actualización del valor de los activos, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece en el numeral 18: *"La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien."*(Subrayado fuera de texto).

Si de la evaluación de la relación costo beneficio la entidad contable determina que cuenta con el personal idóneo para desarrollar los avalúos que tengan como objeto actualizar el valor de las Propiedades, Planta y Equipo, es factible desarrollar el proceso de actualización con ese personal,

documentando las decisiones, conforme a las políticas, manuales y funciones, enmarcados en las respectivas normas legales.

3. En virtud de la adecuación de oficinas en un edificio de la institución consulta:

3.1 ¿Qué tratamiento contable se debe dar para el reconocimiento y revelación de las divisiones modulares y de los muebles adquiridos?

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, de acuerdo a lo establecido procedimentalmente para el reconocimiento y revelación de propiedades, planta y equipo.

De acuerdo con lo anterior, si las divisiones modulares por su connotación y características, se consideran una adición o mejora al activo, en este caso a la edificación, deberán reconocerse como un mayor valor del mismo.

Con respecto a los elementos de oficina adquiridos aludidos en su comunicación, los mismos deben reconocerse y revelarse como Muebles, enseres y equipos de oficina. Frente a tales activos, el numeral 17 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala excepcionalmente: *"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".*

3.2 ¿Se afecta la depreciación y la vida útil del edificio por la incorporación de las divisiones modulares?

Procedimentalmente se ha definido la vida útil en los siguientes términos: *"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."*

De igual manera se ha establecido: *"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).

En concordancia con lo antes expuesto, si técnicamente se considera que las divisiones modulares representan una adición o una mejora a la edificación, sobre esa base deberá evaluarse si hay lugar bajo las consideraciones precedentes, a modificar la vida útil de la edificación y por otra parte si se afectaría la depreciación o el método utilizado para tal efecto atendiendo lo dispuesto en el procedimiento contable vigente que prescribe: *"El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios*

económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1. Pasivo pensional de la Universidad

1.1 Calidad de la Universidad frente al pasivo pensional

No corresponde a la Contaduría General de la Nación interpretar lo prescrito en las normas de orden general, sin embargo, en virtud de sus funciones constitucionales y legales corresponde a este despacho prescribir el tratamiento contable de las operaciones, hechos y transacciones que se derivan del ordenamiento jurídico, por lo cual, en ausencia de normativa alguna que estipule la sustitución de la Universidad del Cauca en materia de su responsabilidad en el reconocimiento y pago de pensiones, es aplicable para la entidad lo definido para las entidades empleadoras en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, vigente en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

El procedimiento antes aludido contempla el reconocimiento, amortización y pago del pasivo pensional a cargo de las entidades empleadoras, sin efecto patrimonial en lo que corresponde al reconocimiento del cálculo actuarial, y con efecto en lo que corresponde a la amortización de dicho cálculo a través de las cuentas de resultados en el plazo previsto para amortizar el pasivo, el cual se ha definido por decreto para los diferentes entes económicos que tiene a cargo obligaciones de carácter pensional.

1.2 Registro contable inicial en el Fondo de Pensiones de la Universidad del Cauca

El reconocimiento inicial del cálculo actuarial asumido por el Fondo de pensiones constituido se registra a través de la afectación de cada concepto a cargo del fondo, por el valor del cálculo actuarial asumido, en los términos establecidos en el numeral 3º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, vigente en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

1.3 Ajuste o actualización del cálculo actuarial

Los ajustes al cálculo actuarial siguen la misma lógica definida en el numeral 3º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, en lo relativo reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones.

1.4 Procedimientos a efectuar para el registro por reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones actuales, amortización de pensiones actuales, reconocimiento del pasivo real y del pago de pensiones

La entidad responsable del reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales, en su calidad de entidad empleadora deberá seguir, -para efectos de reconocimiento del cálculo actuarial de pensiones actuales, amortización de dicho cálculo, reconocimiento del pasivo real y pago de obligaciones pensionales-, lo definido para tales 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, vigente en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública

1.5 Registro, reconocimiento y revelación contable de los cobros coactivos en contra del Fondo de pensiones de la Universidad del Cauca por concepto de capital de cuotas partes, intereses y agencias en derecho.

El cobro coactivo adelantado en contra de la entidad debe reconocerse en cuentas de orden acreedoras y una vez se surta en firme el proceso y vía mandamiento de pago, se determine la cuantía por la cual la Universidad debe reconocer o concurrir en la obligación por cuotas partes deberá incorporarse en el cálculo actuarial el monto de la obligación efectuando un crédito en la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y un débito en la subcuenta 272008- Cuotas partes de pensiones por amortizar (DB). La amortización del cálculo actuarial se realiza de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 5º del procedimiento contable que regula el tema pensional.

Los gastos por concepto de intereses y agencias en derecho así como cualquier otro derivado del proceso coactivo se reconocen como conceptos independientes en el gasto, puesto que representan erogaciones que no hacen parte de la prestación económica que se asume.

2. Teniendo en cuenta la limitación de recursos de la entidad, consulta si para efectos de la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, ¿la universidad puede recurrir a los estudiantes de últimos semestres en la modalidad de pasantía para realizar la actualización de los bienes institucionales, teniendo en cuenta que los bienes no están para ser enajenados?

Precisando que la normativa contable pública regula la actualización de los activos reconocidos por la entidad contable pública para efectos de su medición posterior, si la entidad contable dispone del personal idóneo para desarrollar los avalúos que tengan como objeto actualizar el valor de las Propiedades, Planta y Equipo, es factible desarrollar el proceso de actualización con ese personal. Para tal fin deberán documentarse las decisiones, conforme a las políticas, manuales y funciones, enmarcados en las respectivas normas legales.

3. En virtud de la adecuación de oficinas en un edificio de la institución consulta:

3.1 ¿Qué tratamiento contable se debe dar para el reconocimiento y revelación de las divisiones modulares y de los muebles adquiridos?

Si las divisiones modulares por su connotación y características, se consideran como un elemento de la edificación y por tanto se constituyen en una adición o mejora al activo, es procedente reconocerlas como un mayor valor del mismo.

Con respecto a los elementos de oficina adquiridos aludidos en su comunicación, los mismos deben reconocerse y revelarse como Muebles, enseres y equipos de oficina, en el grupo de propiedades, planta y equipo. Se precisa sin embargo que procedimentalmente se ha establecido 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.

3.2 ¿Se afecta la depreciación y la vida útil del edificio por la incorporación de las divisiones modulares?

Si a partir de consideraciones técnicas se establece que las divisiones modulares son un elemento del edificio y que su incorporación representa una adición o una mejora a la edificación, deberá evaluarse si hay lugar a modificar la vida útil de la edificación y por otra parte si se afectaría la depreciación o una revisión del método utilizado para tal efecto.

CONCEPTO 20118-156719 del 26-08-11

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	Amortización Cálculo actuarial de los Fondos de Reservas - Fondo de Previsión Social del Congreso de la República

Doctor
FRANCISCO ÁLVARO RAMÍREZ RIVERA
Director General
Fondo de Previsión Social del Congreso de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación No 20113000253971, radicada en esta entidad con el expediente 20118-156719, mediante la cual solicita a la Contaduría General de la Nación –CGN-, instrucciones para elaborar un plan de mejoramiento basado en normas y procedimientos claros con el fin de dar cumplimiento al hallazgo que determinó para la entidad a su cargo, un dictamen negativo y un no fenecimiento de la cuenta para la vigencia 2010 por parte de la Contraloría General de la República. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El hallazgo aludido en su comunicación y que sustenta el dictamen para la entidad que usted dirige establece: *"En los Pasivos Estimados, provisión para pensiones, de los fondos de invalidez, vejez y sobrevivencia, no se revela el valor que de dichos fondos deben pagar en el año inmediatamente siguiente, esto es en 2011, cuyo monto presupuestado para cumplir con las obligaciones pensionales en esta vigencia es de \$253.813.3 millones, dicho valor constituye una subestimación del pasivo de los fondos, con el correspondiente efecto en el patrimonio.*

Adicionalmente los patrimonios autónomos de invalidez, vejez y sobrevivientes, presentan una incertidumbre de \$2.609.363 millones toda que no refleja el pasivo pensional a 10 años, afectando la cuenta de provisión para pensiones con incidencia en el capital" (sic).

Por su parte, el numeral 46 del procedimiento contable relativo al reconocimiento y revelación del pasivo pensional, en relación con el valor que deberá amortizarse por parte de los fondos de

reservas y considerando que por lo menos debe garantizarse la amortización y pago de la nómina a cargo del respectivo fondo establece: *"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."*(Subrayado fuera de texto).

El numeral 44 del mismo procedimiento contable ya referenciado al especificar qué debe comprenderse, en relación con los fondos de reservas, por la amortización del cálculo actuarial señala: *"La amortización del cálculo actuarial corresponde a la afectación gradual de los resultados del fondo de reservas por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable."*(Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente bajo la perspectiva del reconocimiento y revelación del cálculo actuarial para los fondos de reservas, el procedimiento contable para esas entidades define: *"El valor del cálculo actuarial debe actualizarse en la contabilidad de los fondos de reservas, por lo menos al cierre del período contable. El cálculo actuarial se reconoce y revela en forma separada, teniendo en cuenta que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado; además de que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden."*(Subrayado fuera de texto).

Las prescripciones establecidas en los precitados párrafos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 no han sufrido modificación alguna y con base en las mismas, y desde el momento de su vigencia, las entidades sujetas al ámbito de su aplicación deben preparar su información contable.

En consonancia con lo anterior, este despacho dentro de la órbita de sus competencias constitucionales y legales, atendiendo las consultas que sobre los temas que nos ocupan ha elevado su entidad, se ha pronunciado en el concepto 20114-153336 en relación con el alcance del "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados" y en particular ha clarificado doctrinariamente la aplicación del mismo para los denominados fondos de reservas.

CONCLUSIÓN

Atendiendo la normatividad vigente, la amortización del cálculo actuarial de los fondos de reservas, corresponde a la afectación gradual de los resultados de la entidad por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable.

Con respecto a 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" ha definido en relación con el reconocimiento y revelación del cálculo actuarial, que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado y que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden.

Por su parte, el mismo procedimiento contable, en lo relativo a la amortización del cálculo actuarial prescribe que los fondos de reservas deben amortizar anualmente el 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.

Así las cosas, atendiendo las solicitudes por usted elevadas, la Contaduría General de la Nación ha venido pronunciándose en ejercicio de sus competencias, ratificando y clarificando exclusivamente lo prescrito en la normatividad contable, y sobre el particular, anexo la Circular dirigida en el año 2008 por el Doctor Roberto Pablo Hoyos Botero –Contralor General de la República (E)- a los Contralores Delegados y Directores de Vigilancia Fiscal, remitiendo el concepto proferido por la Oficina Jurídica de la CGR en relación con los pronunciamientos del Contador General de la Nación.

En consecuencia, corresponde al organismo de control en el ejercicio de su autonomía y con fundamento en los hallazgos derivados del proceso técnico auditor, definir los aspectos no observados por la entidad auditada y determinar conjuntamente con la misma, la causa del hallazgo y sobre esa base establecer la acción de mejoramiento a adelantar y las actividades necesarias para tal fin.

CONCEPTO 20118-157245 del 07-09-11

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	Amortización Cálculo actuarial de los Fondos de Reservas- CREMIL

Mayor General (r)
 RODOLFO TORRADO QUINTERO
 Director General
 Caja de Retiro de las Fuerzas Militares -CREMIL
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación No 41612, radicada en esta entidad con el expediente 20118-157245, mediante la cual, previas consideraciones en torno al carácter vinculante de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación –CGN-, solicita a esta entidad indicar el procedimiento que debe seguir la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares –CREMIL- para la amortización del cálculo actuarial correspondiente al pasivo pensional a cargo de esa entidad. Lo anterior teniendo en cuenta que la cuenta fiscal de la vigencia 2011, no será fenecida en el evento que no se amortice en su totalidad el valor de la nómina de asignaciones de retiro del año 2012. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 46 del procedimiento contable relativo al reconocimiento y revelación del pasivo pensional, en relación con el valor que deberá amortizarse por parte de los fondos de reservas y considerando que por lo menos debe garantizarse la amortización y pago de la nómina a cargo del respectivo fondo establece: *"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.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 44 del mismo procedimiento contable ya referenciado, al especificar qué debe comprenderse, en relación con los fondos de reservas, por la amortización del cálculo actuarial señala: *“La amortización del cálculo actuarial corresponde a la afectación gradual de los resultados del fondo de reservas por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable.”* (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente bajo la perspectiva del reconocimiento y revelación del cálculo actuarial para los fondos de reservas, el procedimiento contable para esas entidades define: *“El valor del cálculo actuarial debe actualizarse en la contabilidad de los fondos de reservas, por lo menos al cierre del período contable. El cálculo actuarial se reconoce y revela en forma separada, teniendo en cuenta que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado; además de que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden.”* (Subrayado fuera de texto).

Las prescripciones establecidas en los precitados párrafos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 se encuentran plenamente vigentes, no han sufrido modificación alguna y con base en las mismas, y desde el momento de su vigencia, las entidades sujetas al ámbito de su aplicación deben preparar su información contable.

En consonancia con lo anterior, este despacho dentro de la órbita de sus competencias constitucionales y legales, atendiendo las consultas que sobre los temas que nos ocupan ha elevado su entidad, se ha pronunciado doctrinariamente en su comunicación con respecto al alcance del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados” y en particular ha clarificado doctrinariamente la aplicación del mismo para los denominados fondos de reservas.

CONCLUSIÓN

Atendiendo la normatividad vigente, la amortización del cálculo actuarial de los fondos de reservas corresponde a la afectación gradual de los resultados de la entidad por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable.

Con respecto a 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” ha definido en relación con el reconocimiento y revelación del cálculo actuarial, que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado y que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden.

Por su parte, el mismo procedimiento contable, en lo relativo a la amortización del cálculo actuarial prescribe que los fondos de reservas deben amortizar anualmente el 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.

Así las cosas, atendiendo las solicitudes por usted elevadas, la Contaduría General de la Nación ha venido pronunciándose en ejercicio de sus competencias, ratificando y clarificando exclusivamente lo prescrito en la normatividad contable, y sobre el particular, anexo la Circular dirigida en el año 2008 por el Doctor Roberto Pablo Hoyos Botero –Contralor General de la República (E)- a los Contralores Delegados y Directores de Vigilancia Fiscal, remitiendo el concepto proferido por la Oficina Jurídica de la CGR en relación con los pronunciamientos del Contador General de la Nación.

En consecuencia, corresponde al organismo de control en el ejercicio de su autonomía y con fundamento en los hallazgos derivados del proceso técnico auditor, definir los aspectos no observados por la entidad auditada y determinar conjuntamente con la misma, la causa del hallazgo y sobre esa base establecer la acción de mejoramiento a adelantar y las actividades necesarias para tal fin.

CONCEPTO 20119-157866 del 28-10-11

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 por parte de la Contraloría General de Santiago de Cali de la obligación de contribuir para el reconocimiento de cuotas partes pensionales de exfuncionarios

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional Especializado
Contraloría General de Santiago de Cali
Cali – Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119–157866, en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de las cuotas partes pensionales de exfuncionarios de la entidad contable pública y que reglamentariamente debe atender.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 078 DE 22 de marzo de 2001 del Concejo de Santiago de Cali, " *Por el cual se fija y adecua la estructura, la organización y funcionamiento de la Contraloría Municipal de Santiago de Cali, se ajusta la planta de personal, se fija la escala salarial, y se dictan otras disposiciones, de conformidad con la ley y las normas que regulan la materia*", en el Artículo 17 "**De la provisión de pasivos prestacionales** señala: "Durante cada vigencia fiscal y a partir de la implementación del

presente acuerdo, la Contraloría Municipal de Santiago de Cali apropiará los recursos financieros necesarios para atender el pasivo prestacional y pensional que generen sus servidores públicos.”

En relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación del Pasivo Pensional, de la Reserva Financiera que lo sustenta y de los Gastos relacionados, ha considerado las Entidades contables públicas empleadoras y los Fondos de Reserva, señalando:

"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. (...)*

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.*

6. REGISTROS CONTABLES DE PENSIONES. *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 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. (...)*

10. RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS REALES DE CUOTAS PARTES PENSIONALES. *La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real correspondiente mediante un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes 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. (...)*

13. RECONOCIMIENTO DEL PAGO DEL PASIVO POR CUOTAS PARTES PENSIONALES. *El pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones, 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." (...)*
(Subrayado fuera de texto)

Además, las pensiones son administradas por los Fondos de Reserva y al respecto esta misma norma señala, "**44. APLICACIÓN CONTABLE PARA 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.*

Están constituidos como fondos de reserva el Instituto de Seguros Sociales-ISS, Caja de Previsión Social de Comunicaciones-CAPRECOM, Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia, Fondo de Previsión Social del Congreso de la República-FONPRECON, Caja Nacional de Previsión Social-CAJANAL, Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional-CASUR, Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL, Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y la Universidad Nacional”.

CONCLUSIÓN

Conforme a lo anteriormente expresado y a la solicitud presentada, la Contraloría General de Santiago de Cali no puede considerarse en los términos del Procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo pensional, como una entidad empleadora por no atender directamente el pago del pasivo pensional de sus funcionarios y menos aún podría considerarse un Fondo de Reserva, los cuales corresponden a las entidades señaladas anteriormente, razones que sustentan el no tener que registrar cuentas por cobrar por concepto de cuotas partes pensionales.

No obstante, como a la entidad le fue transferida la obligación de contribuir al pago de pensiones de funcionarios que habían laborado en entidades que asumían directamente el reconocimiento de esta prestación antes de la expedición de la ley 100, es una entidad empleadora y le aplica por disposición legal el procedimiento contable señalado para el reconocimiento, en la proporción que le corresponda, del pasivo por concepto de cuotas partes pensionales, hasta tanto subsista este tipo de operaciones.

En consecuencia, la entidad debe reconocer el cálculo actuarial mediante un débito a la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) con crédito a la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

El cálculo actuarial debe amortizarse debitando la subcuenta 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y acreditando la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Una vez conozca la información del pasivo real deberá reconocerlo, para lo cual debitará la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y acreditará la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Al efectuar el pago debitará la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditará la cuenta de efectivo que corresponda.

CONCEPTO 201110-158546 del 01-11-11

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 por parte de la Universidad Nacional de Colombia de la amortización del cálculo actuarial

Doctor
MOISES WASSERMAN
Rector
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente 201110-158546, mediante la cual, previas consideraciones relativas a las implicaciones contables que se derivan de la Ley 1371 de 2009 sobre las obligaciones pensionales a cargo de la Universidad Nacional de Colombia y, considerando que de acuerdo a dicha norma la entidad deba aplicar el procedimiento contable como entidad empleadora, solicita concepto a la Contaduría General de la Nación –CGN sobre los siguientes aspectos:

1. *¿Cuál es el esquema de amortización del pasivo pensional, es decir el plazo de amortización del cálculo actuarial? A la Universidad nacional de Colombia le aplicaría el decreto 4565 del 07 de diciembre de 2010 que establece que el plazo de amortización se amplía hasta el año 2029?"*
2. *"En caso de ser mayor el valor de la causación del pasivo real al calculado para efectuar la amortización (fórmula), el registro de la amortización se debe realizar por el valor real causado y pagado?"*
3. *"Para la actual vigencia la Universidad Nacional de Colombia deberá efectuar el registro de la amortización anual del pasivo pensional exigible para el año 2012? En caso de ser así cómo se calcula el valor a amortizar? Sería técnicamente aceptable tomar el valor del pasivo real pagado durante el año 2011 y aplicarle el IPC?"*

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. *¿Cuál es el esquema de amortización del pasivo pensional, es decir el plazo de amortización del cálculo actuarial? A la Universidad Nacional de Colombia le aplicaría el Decreto 4565 del 07 de diciembre de 2010 que establece que el plazo de amortización se amplía hasta el año 2029?"*

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, vigente en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala en materia de amortización para las entidades contables públicas empleadoras: *"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).

La prescripción del párrafo precedente en materia de plazo máximo de amortización tiene sustento en la normatividad general, la cual se modificó, también de forma general, para los entes económicos con obligaciones pensionales a cargo en los términos del decreto 4565 de 2010, el cual

señala: "(...) el porcentaje de amortización que se establezca con respecto al alcanzado a diciembre de 2009 y lo que, falta por provisionar, deberá amortizarse a partir de los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2010 hasta el año 2029, en forma lineal de acuerdo con la siguiente metodología. Lo anterior sin perjuicio de terminar dicha amortización antes de 2029." (Subrayado fuera de texto).

2. "En caso de ser mayor el valor de la causación del pasivo real al calculado para efectuar la amortización (fórmula), el registro de la amortización se debe realizar por el valor real causado y pagado?"

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

El decreto 4565 de 2010 estableció la amortización lineal del pasivo pensional con un plazo máximo en el año 2029. Así las cosas, la normatividad vigente permite entonces que la amortización anual sea superior a la obtenida por la aplicación de la fórmula lineal y, en consecuencia en el caso planteado por usted, atendiendo la realidad del hecho económico, y con fundamento en el principio de causación, se configuraría una amortización superior a la mínima, siendo en todo caso pertinente registrar efectivamente el pasivo causado y pagado, correspondiendo en el caso planteado al valor amortizado.

3. "Para la actual vigencia la Universidad Nacional de Colombia deberá efectuar el registro de la amortización anual del pasivo pensional exigible para el año 2012? En caso de ser así cómo se calcula el valor a amortizar? Sería técnicamente aceptable tomar el valor del pasivo real pagado durante el año 2011 y aplicarle el IPC?"

El decreto 4565 de 2010, estableció que el saldo faltante del pasivo pensional por provisionar, deberá amortizarse a partir de los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2010 hasta el año 2029, en forma lineal de acuerdo con la metodología definida en ese decreto, sin perjuicio de terminar dicha amortización antes de 2029.

Ante la situación planteada por usted, el valor a amortizar sería el saldo exigible para cada año, observando las metodologías y tablas de mortalidad definidas y /o aceptadas por la autoridad competente.

Si se determina que el valor a amortizar corresponde al pasivo pensional exigible para cada año, debe estimarse en cuánto se incrementará el mismo en cada anualidad, razón por la cual puede ser técnicamente procedente la estimación y por ende causación y amortización del pasivo pensional exigible del año siguiente aplicando el IPC , realizando posteriormente los ajustes en el pasivo causado y en el gasto reconocido.

CONCLUSIÓN

1. A falta de regulación específica la Universidad Nacional de Colombia, como entidad con pasivo pensional a cargo, debe observar lo dispuesto en el decreto 4565 del 07 de diciembre de 2010 que establece como plazo máximo de amortización del pasivo, el año 2029.

2. Si el pasivo exigible resulta superior al obtenido por la aplicación de la fórmula lineal, atendiendo a la realidad del hecho económico, y con fundamento en el principio de causación, se configuraría una amortización superior a la mínima, la amortización a registrar sería entonces por el pasivo causado.

3. De acuerdo a la situación planteada en la consulta, a efectos de la estimación del valor a amortizar, observando las metodologías y tablas definidas o autorizadas por la autoridad competente, sería pertinente estimar el valor del pasivo exigible aplicando el IPC y posteriormente ajustar el pasivo y el gasto, inicialmente reconocidos.

CONCEPTO 201110-158482 del 30-11-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente
	Subtema		Reconocimiento contable de las operaciones realizadas por la Empresa de Energía de Boyacá con el fin de atender el pago del pasivo pensional a través de un contrato de fiducia mercantil de administración de recursos

Doctor
LIBARDO LOZANO TORRES
Jefe Departamento de Contabilidad
Empresa de Energía de Boyacá S.A. ESP
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158482, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de las operaciones realizadas por la Empresa de Energía de Boyacá S.A. ESP a través de un contrato de Fiducia Mercantil de Administración de Recursos.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

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 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 fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo."*(Subrayado fuera de texto)

La cláusula primera del contrato suscrito entre la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P y la FIDUCIARIA DEL VALLE S.A., señala: *"NATURALEZA DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE DE ADMINISTRACIÓN: Mediante el presente documento se celebra un CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL IRREVOCABLE DE ADMINISTRACIÓN conforme con las previsiones generales de los artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio, de carácter irrevocable que conlleva la transferencia de la propiedad de los Bienes Fideicomitentes a favor de la FIDUCIARIA, propiedad que se ejercerá en la forma y para los fines previstos en este documento. En consecuencia los bienes fideicomitidos constituyen un Patrimonio Autónomo denominado en adelante FIDUCIARIA DEL VALLE S.A.-FIDEICOMISO ELECTRIFICADORA BOYACA separado e independiente de los Patrimonios de las partes que intervienen en este Contrato, Patrimonio que será exclusivamente afecto a las finalidades de la presente Fiducia."*

Igualmente la cláusula segunda, con respecto a la Constitución Patrimonio Autónomo establece que: *"A la firma del presente Contrato EL FIDEICOMITENTE entrega a LA FIDUCIARIA, la suma de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS (\$20.000.000.000.00) Sin embargo, el presente fideicomiso podrá verse incrementado con ocasión de adiciones que realice EL FIDEICOMITENTE. Con los Bienes Fideicomitidos, se constituye un patrimonio autónomo de carácter irrevocable cuyos bienes se encuentran afectos a la finalidad indicada en el Objeto del presente contrato, denominado FIDUVALLE S.A. FIDEICOMISO EMPRESA DE ENERGÍA DE BOYACA S.A. ESP. Tales bienes se mantendrán separados del resto del activo de LA FIDUCIARIA y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios."*

Por otra parte, la cláusula tercera del contrato indica: *"El presente Contrato tiene por objeto la administración de los recursos fideicomitidos por parte de LA FIDUCIARIA, con el fin de atender con ellos el pago del pasivo pensional del Fideicomitente, previa instrucción impartida por éste a la Fiduciaria. Dichos recursos se mantendrán invertidos en el Fondo Común Ordinario Valor Plus o cualquier otros de los Fondos Comunes Especiales que administra LA FIDUCIA, así como diseñar un portafolio especial para EL FIDEICOMITENTE que en todo caso, responda a las necesidades de éste de liquidez y seguridad, de conformidad con lo previsto en las normas legales y reglamentarias sobre esta materia. EL FIDEICOMITENTE declara conocer los Reglamentos de los Fondos Comunes, ordinarios y especiales, por haber recibido copias de los mismos."*

La cláusula sexta establece con respecto a las obligaciones del Fideicomitente: *"Para permitir a LA FIDUCIARIA el desarrollo de la gestión encomendada, EL FIDEICOMITENTE se obliga a:*

- 1. Transferir los bienes relacionados en la cláusula Segunda de este Contrato y los que sean necesarios para cumplir con las instrucciones impartidas por el FIDEICOMITENTE.*
- 2. Instruir por escrito a la FIDUCIARIA, la forma en que deba hacer los giros para atender su pasivo pensional.*
- 3. Pagar la remuneración a LA FIDUCIARIA.*
- 4. Cumplir con todos los términos y condiciones que le impone el presente contrato.*
- 5. Dar aviso de inmediato a la FIDUCIARIA de cualquier circunstancia de que tenga conocimiento que pueda afectar la propiedad y posesión quieta y pacífica de los bienes Fideicomitidos, tales como i) medidas administrativas de cualquier orden que afecten de manera significativas su funcionamiento. (...)*

6. *Informar por escrito a LA FIDUCIARIA dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha en que sea de su conocimiento, los litigios, embargos o persecuciones de que sean objeto los bienes fideicomitidos.*
7. *Informar por escrito a LA FIDUCIARIA dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su conocimiento de la ocurrencia de aquellos eventos que comprometan su Patrimonio, así como su liquidez o solvencia, o de la imposibilidad de seguir desarrollando su objeto en forma normal."*

La cláusula décima establece con respecto a la remuneración que: "LA FIDUCIARIA tendrá derecho a cobrar una comisión equivalente a Cero Punto Cuatro por ciento (0.4%) anual sobre el valor del patrimonio autónomo pagaderos mes vencido, los cuales se podrán descontar directamente de LOS RECURSOS ADMINISTRADOS."

Respecto a la normatividad contable pública, 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, establecen en los párrafo 1 y 2 y en los numerales 12, 13, 15 y 28 lo siguiente:

"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 ésta 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.

(...)

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.

(...)

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.

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.

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, (...)*

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.

(...)

28. COMISIÓN DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

(...)

Que la comisión la asuma el patrimonio autónomo y en ese sentido es un gasto del patrimonio autónomo. En este caso, el valor de la comisión queda contenido en la información suministrada por la sociedad fiduciaria, con base en la cual la entidad contable pública actualiza los derechos en fideicomiso.”(Subrayado fuera de texto)

Igualmente, 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, establece en el numeral 8 lo siguiente:

“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. (...)”

De otra parte, en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública se describe la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, así: *“Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como

fideicomitente, señala que en la fiducia mercantil la constitución del patrimonio autónomo se reconoce en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y con contrapartida en la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido, dado que existe una cuenta específica para el reconocimiento de los recursos destinados a atender las obligaciones pensionales, cual es la 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y que en el caso específico de este contrato de fiducia el objetivo es administrar los recursos para atender el pasivo pensional del fideicomitente, el reconocimiento deberá hacerse mediante un débito a la subcuenta 190106-Otros activos, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otra parte, a medida que se vaya efectuando el pago del pasivo pensional del Fideicomitente por parte de La Fiduciaria, la EMPRESA DE ENERGÍA DE BOYACA S.A. ESP reconoce un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190106-Otros activos, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Los derechos del fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria, por lo tanto los mayores valores se deben reconocer debitando la subcuenta 190106-Otros activos, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL 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. De otra parte, los menores valores obtenidos, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Perdida en derechos de fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el periodo contable, y acreditando la subcuenta 190106-Otros activos, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. En tal sentido, los rendimientos y comisiones originados en el patrimonio autónomo queden reconocidos cuando se actualicen los derechos en fideicomiso con las variaciones que reporte la Sociedad Fiduciaria.

En el caso que la subcuenta 190106-Otros activos, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL supere el 5%, la entidad debe revelar en notas a los estados contables el origen de los valores aquí contabilizados.

9. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

10. RESPONSABILIDADES FISCALES

CONCEPTO 20111-151040 del 09-02-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales

	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de INVIAS de procesos de responsabilidad cuando la compañía aseguradora objeta el pago de la indemnización de los siniestros

Doctora
RUTH MARLÉN RIVERA PEÑA
Subdirectora Administrativa
Instituto Nacional de Vías-INVIAS
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20111-151040, en la cual consulta el procedimiento que se debe adelantar para depurar la cuenta de responsabilidades en curso, en los casos en que la compañía aseguradora objeta el pago de la indemnización de los siniestros por deducible o prescripción de los mismos relacionados con la pérdida de bienes, hurto calificado, etc., y cuyos bienes están a cargo de un servidor público. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 1º, del Capítulo X, del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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).

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4º del mismo instrumento normativo, 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.

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. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, una vez la entidad identifique que se han perdido bienes, fondos o derechos, ésta debe retirarlos afectando los resultados del período. Adicionalmente deberá adelantar las gestiones administrativas de cobro ante la compañía aseguradora, ante el funcionario responsable de dichos bienes, fondos o derechos, o solicitar la apertura de un proceso de responsabilidad fiscal ante la Contraloría General de la República; para tal efecto deberá reconocer este hecho en cuentas de orden contingentes de conformidad con los registros contables señalados en las consideraciones.

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, señala que únicamente la entidad debe reconocer el ingreso por indemnizaciones, cuando la compañía aseguradora o el funcionario responsable de los bienes, fondos o derechos perdidos reconozcan el pago de la indemnización, o cuando el órgano de control falle a favor de la entidad.

CONCEPTO 20115-154566 del 15-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
		2.1	1480 Provisión para deudores (Cr)
	Subtema		Reconocimiento de provisiones para responsabilidades fiscales

Doctor
ORBIDIO VELANDIA NIÑO
Director Administrativo y Financiero
Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154566 con la cual consulta los temas que a continuación se relacionan, teniendo en cuenta lo establecido en la Resolución 222 de 2006, relacionado con las Responsabilidades Fiscales:

"1. ¿Se debe constituir Provisión par responsabilidades fiscales?"

2. En caso de ser así, y dado que el cobro es realizado directamente por la Contraloría General de la República, ¿dicha provisión debe corresponder al 100% de la responsabilidad fiscal como era lo vigente antes de la Resolución 222?, o por el contrario ¿cómo se determina el valor de la misma?"

3. En caso de constituirse Provisión para responsabilidades fiscales, ¿en cuál cuenta se debe registrar la misma?"

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 3.10 de la Carta Circular 72 de 2006, por la cual se establecieron los procedimientos para el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, al balance inicial del 1º de enero de 2007 por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 222 de 2006 y del Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 555 de 2006, en relación con la homologación de las cuentas 1950-RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES, establece que:

"Se elimina del grupo de otros activos las cuentas 1950-RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES. El tratamiento contable de los faltantes de bienes o fondos y demás situaciones relacionados con el detrimento del patrimonio público que se encuentran en proceso de investigación, tanto internas como por parte de autoridad competente se controlarán y registrarán directamente en una cuenta de orden deudora de control a partir del 1º de enero de 2007.

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y empresas no societarias deben eliminar los saldos que presenten a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas 195003-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS, 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE, 195503-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS, 195504-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE y 195502-RESPONSABILIDADES FISCALES. En el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007 el valor neto de estas dos cuentas afectarán las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, conservando la ecuación patrimonial.

(...)

El saldo de la subcuenta 195002 se debe homologar a la subcuenta 147084-Responsabilidades Fiscales, como lo indica la tabla de homologación, en el entendido de que se trata de responsabilidades falladas y en firme". (Subrayado fuera de texto).

(...)

De otra parte, los párrafos 152, 153 y 154 del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los deudores, 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, 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".

El capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, dispone:

"1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA.

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.

(...)

4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de 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.

Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

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.

8. RECAUDO DEL VALOR DE RESARCIMIENTO EN LAS ENTIDADES DEL NIVEL TERRITORIAL.

Quando el recaudo lo realice la tesorería central del ente contable público territorial, la entidad contable pública afectada, realizará un débito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Si el pago se realiza directamente en la tesorería de la entidad contable pública territorial afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y un crédito a la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

9. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables el grado de avance del proceso de responsabilidad fiscal y el detalle de las operaciones de enlace”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que en aplicación de la norma técnica relativa a los deudores y el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, es posible constituir provisiones.

Lo anterior teniendo en cuenta que si como producto del proceso de responsabilidad fiscal la persona declarada responsable no resarce el daño al Estado, la entidad que reconoció el derecho, previo a la información que reciba por parte de la autoridad de control que estableció la responsabilidad fiscal sobre el grado de avance de su cobro, deberá realizar una evaluación técnica, determinar el grado de incobrabilidad y proceder a constituir la provisión correspondiente, por el valor definido en la evaluación.

Para el efecto, deberá reconocer la mencionada provisión mediante un débito a la subcuenta 530490-Otros deudores, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 148090-Otros deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr).

CONCEPTO 20117-156282 del 08-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del pago efectuado por una compañía aseguradora al hacer efectiva la póliza por pérdida o robo de un bien a una entidad pública

Doctor
ARLEN CANO LÓPEZ
Profesional Universitario

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20117-156282, en el cual solicita orientación contable para el reconocimiento y pago efectuado por las compañías aseguradoras al hacer efectiva la póliza por la pérdida o robo de un bien, teniendo en cuenta que la entidad beneficiaria es una Contraloría Departamental y todo dinero que ingrese por la clase 4 diferente a las cuotas de fiscalización y auditaje, es obligatorio reintegrarlo a la administración central, con lo cual se perdería la oportunidad de reponer el bien.

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

CONSIDERACIONES

El Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP que define el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, señala en su numeral 1º, 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).

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia". (Subrayado fuera de texto)

Seguido, el numeral 2 del citado procedimiento contable en referencia a la cancelación de los derechos originados en la pérdida de fondos, bienes o derechos, con el pago de la indemnización por parte de la compañía aseguradora o el pago por parte del servidor público mediante cancelación en efectiva, expresa: *"(...) Cuando el recaudo lo realice la tesorería central del ente contable público territorial, la entidad contable pública afectada realiza un debito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.*

En el evento en que el recaudo se realice directamente en la tesorería de la entidad contable pública territorial afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES".

En relación con la obligación de reintegrar a la Administración Central todo dinero que ingrese a la Contraloría Departamental por la clase 4 diferente a las cuotas de fiscalización y auditaje, en lo relacionado con el pago efectuado por la compañía aseguradora al hacer efectiva la póliza por la pérdida o robo de un bien, es oportuno señalar que el artículo 1.083 del Código de Comercio establece que *"Tiene interés asegurable toda persona cuyo patrimonio pueda resultar afectado, directa o indirectamente por la realización de un riesgo".*

También, el artículo 1.110 señala que "La indemnización será pagadera en dinero, o mediante la reposición, reparación o reconstrucción de la cosa asegurada, a opción del asegurador". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que en el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de bienes, y con independencia de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, disciplinario, civil, penal, etc., la entidad debe retirar los saldos contables relacionados con el tipo de bien de que se trate, mediante un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito a la subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), y 1695-PROVISIONES PARA LA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS, si existiere. La diferencia se reconocerá afectando los resultados del ejercicio en la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, registra un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, subcuenta respectiva.

Adicionalmente, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras de control la contingencia por la pérdida para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En relación con el recaudo, el registro depende si se realiza a través de la tesorería central del ente territorial, caso en el cual la entidad registra un débito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En caso de que el recaudo se realice directamente en la tesorería de la Contraloría, esta entidad reconoce un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Ahora bien, la probabilidad de recuperación del bien cuando los dineros de la indemnización pagada por la aseguradora deban reintegrarse a la tesorería de la Gobernación, no depende del registro contable, sino de las políticas adoptadas por la entidad que dispone de la autonomía para decidir sobre el asunto y de los trámites y procedimientos presupuestales vigentes en la entidad territorial, sin desconocer que la Contraloría puede ejercer la opción de solicitar a la aseguradora la restitución del bien, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.110 del Código de Comercio.

CONCEPTO 20116-155554 del 16-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE

	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
		1.2	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración de saldos inactivos de deudores por responsabilidades fiscales

Doctora
 DELCY SÁNCHEZ MARTÍNEZ
 Contadora
 Universidad de Córdoba
 Montería - Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155554, en la cual consulta el tratamiento contable que se debe dar a los saldos registrados tanto en la subcuenta 320801- Capital Fiscal, como en la subcuenta 147084- Responsabilidades fiscales, saldos provenientes de las anteriores subcuentas 195502-Provisión para responsabilidades fiscales, y 195002- Responsabilidades fiscales, respectivamente. El mencionado traslado se realizó en razón del proceso de homologación de los saldos de cuentas de balance general a 31 de diciembre de 2006, a los saldos iniciales de balance a 1º de enero de 2007, atendiendo a lo dispuesto en la Carta Circular 072 de diciembre 13 de 2006.

Precisa además la consulta, que los valores trasladados a la subcuenta 147084- Responsabilidades Fiscales han permanecido inmodificables desde la fecha de la homologación, ante lo cual la Contraloría General de la República, manifiesta que dicha cuenta se encuentra sobreestimada, y por lo tanto se está afectando la razonabilidad de los estados financieros.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Sobre el tema consultado, es de tener en cuenta lo dispuesto en la Carta Circular 072 de Diciembre 13 de 2006 de la CGN, en lo referente a:

"REFERENCIA: Procedimientos para el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, al balance inicial del 1º de enero de 2007 por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 222 de 2006 y del Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 555 de 2006. (...)"

3.10 Homologación de las cuentas 1950- RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISION PARA RESPONSABILIDADES.(...)

El saldo de la subcuenta 195002 se debe homologar a la subcuenta 147084-Responsabilidades Fiscales, como lo indica la tabla de homologación, en el entendido de que se trata de responsabilidades falladas y en firme.(...)"(Subrayado fuera del texto)

En materia de registros contables, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública respecto de:

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS.

Deudores

"152. Noción. 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 (...) y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros. (...)."

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

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. (...)"*

DINÁMICA (...)

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, el Régimen de Contabilidad Pública, en materia de procedimientos de contabilidad y control interno, dispone:

Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales

"7. RECAUDO DEL VALOR DEL 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.(...)"

Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación:

"1.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

Son objetivos del control interno contable los siguientes: (...)

b) Establecer compromisos que orientan el accionar administrativo de la entidad en términos de información contable confiable, relevante y comprensible.(...)"

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. (...)

3.1 DEPURACION 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 Régimen 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.(...)

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 :" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

Teniendo en cuenta que la Carta Circular 072 de Diciembre 13 de 2006 de la CGN, contemplaba que el saldo de la subcuenta 195002- Responsabilidades fiscales, por tratarse de responsabilidades falladas y en firme, se debía homologar a la subcuenta 147084-Responsabilidades Fiscales, es de precisar que los saldos de dicha cuenta, se actualizan con los valores de los recaudos de los saldos por cobrar, y con el registro de nuevos fallos a favor declarados en firme, por lo tanto en caso de presentarse dudas respecto de la razonabilidad de los saldos de la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, es una situación en la cual es procedente efectuar los respectivos análisis de los saldos, así como el seguimiento a las gestiones de cobro y recuperación de los saldos a favor, realizadas por los organismos encargados de tal responsabilidad, en razón de las particulares características de este proceso, información que sirve de base para los correspondientes registros contables.

Las acciones anteriores permitirán la depuración de los saldos inactivos de Deudores por Responsabilidad Fiscales por parte de la entidad, a fin de que las cifras de la contabilidad reflejen razonablemente la situación financiera, acorde con la realidad de los hechos económicos, en cumplimiento de lo dispuesto tanto en el Catálogo General de Cuentas, como en los Procedimientos para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, y el de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20119-157683 del 11-10-11
Este concepto deroga el concepto 20117-156453 del 17-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de aplicar la Ley 1476 de 2011 como el procedimiento administrativo del Ministerio de Defensa Nacional frente a la confiabilidad en la información contable, por la pérdida o daño de bienes

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157683 en la cual solicita reconsiderar el concepto emitido mediante el expediente 20117-156453 del 17 de agosto de 2011, en el cual se define el procedimiento contable para las Responsabilidades Administrativas por la pérdida o daño de bienes de propiedad o al servicio del Ministerio de Defensa Nacional, en observancia a la expedición de la Ley 1476 de 2011, y en caso de no ser viable, se le indique el procedimiento para reconocer los procesos de responsabilidad administrativa que se encuentren en curso y que estén registrados en cuentas de orden conforme el procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Informa la entidad que *"Los fallos definitivos son proferidos después de varios meses, inclusive años de acuerdo con el proceso de investigación, situación que generaría que en las cuentas del activo de la entidad, figuren bienes que a pesar de haberse perdido no pueden ser excluidos del balance por no contarse con el fallo definitivo, afectando la realidad de las propiedades, planta y equipo de la entidad"*. Y que para el Ministerio, teniendo en cuenta el alto volumen genera preocupación respecto de la confiabilidad de la información contable de aplicar el concepto emitido.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1476 de 2011, por la cual se expide el régimen de responsabilidad administrativa por pérdida o daño de bienes de propiedad o al servicio del Ministerio de Defensa Nacional, sus entidades adscritas o vinculadas a la Fuerza Pública, establece en algunos de sus apartes lo siguiente:

"ARTÍCULO 6o. FIRMEZA DE LA DECISIÓN ADMINISTRATIVA. El fallo administrativo quedará en firme cuando:

- 1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso.*
- 2. Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.*
- 3. Cuando no se interpongan recursos, o cuando se renuncie expresamente a ellos"*

(...)

ARTÍCULO 9o. PROPORCIONALIDAD. Cuando se atribuya responsabilidad administrativa a los destinatarios de esta ley, el monto a pagar debe corresponder al valor del bien o del daño causado al momento de presentarse el hecho, de no ser posible su reposición o reparación. (Subrayado fuera de texto)

(...)

ARTÍCULO 17. CAUSALES EXONERATIVAS DE LA RESPONSABILIDAD. Son causales exonerativas de la responsabilidad administrativa:

- 1. La fuerza mayor o caso fortuito.*
- 2. El hecho de un tercero.*
- 3. El deterioro natural, uso normal y legítimo del bien.*

(...)

ARTÍCULO 38. ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA. La actuación administrativa es la facultad que tiene el Estado para iniciar, adelantar y terminar las investigaciones encaminadas a que el Ministerio de Defensa Nacional, sus entidades adscritas o vinculadas o la Fuerza Pública, preserve el patrimonio e impida que este sufra detrimento por pérdidas o daños causados a sus bienes de propiedad o al servicio del mismo, así como de la seguridad y la convivencia, para garantizar el cumplimiento de los fines y funciones del Estado.

La actuación administrativa, cumple esencialmente fines resarcitorios, de garantía y protección a los bienes que a cualquier título se encuentren bajo la responsabilidad permanente o transitoria de los destinatarios de esta ley.

La actuación administrativa es autónoma e independiente de las demás que puedan generarse o derivarse de los hechos o de las conductas que se investigan.

(...)

ARTÍCULO 109. COMPETENCIA. Cuando se trate de pérdidas, una vez proferido el fallo definitivo, el Ministro de Defensa Nacional, el Jefe de Estado Mayor Conjunto, el Segundo Comandante de la Fuerza respectiva, el Director Administrativo y Financiero de la Policía Nacional o quien haga sus veces, o el Gerente o Director en los institutos descentralizados; o a quien estos deleguen, ordenarán la baja del bien motivo de la investigación y la actualización de la información contenida en los registros físicos, magnéticos o de otra índole. Si fuere el caso también se dispondrá dar de alta fiscalmente un bien para reponer el perdido o inservible.

En ningún caso se autoriza la reposición en lo referente a armamento, municiones y demás bienes que se encuentren fuera del comercio. El elemento que sustituya a otro deberá ser de las mismas o superiores características". (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de normatividad contable pública, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define el principio de Devengo o Causación en los siguientes términos: "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y

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

También, el párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala como condición para que la información contable pública sea confiable, que debe ser razonable y al respecto indica: *"(...) 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)

De otra parte, 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, señala 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 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)". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que el propósito de la Ley 1476 de 2011, es establecer un procedimiento administrativo para llevar a cabo el proceso de responsabilidad administrativa por daño o pérdida de bienes de propiedad o al servicio del Ministerio de Defensa Nacional, sus entidades adscritas o vinculadas a la Fuerza Pública.

En tal sentido, teniendo en cuenta el considerable tiempo que puede tardar el proceso de investigación y el volumen de estos casos, con independencia del momento que el artículo 109 de la Ley 1476 de 2011 señala para darlos de baja y efectuar la actualización de la información en los diferentes registros, de cara a la condición de razonabilidad asociada con la característica cualitativa de "Confiabilidad" de la información contable pública, toda vez que ésta se considera razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad, la entidad debe ceñirse al tratamiento contable contenido en el numeral 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo que indica que los bienes perdidos se retiran de los activos, y de iniciarse 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).

Con la expedición de este concepto este Despacho deroga lo establecido en el concepto 20117-156453 del 17 de agosto de 2011 expedido para las Fuerzas Militares de Colombia - EJÉRCITO NACIONAL.

CONCEPTO 20119-157835 del 26-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del proceso de responsabilidad fallado y mayor valor consignado por la aseguradora

Doctor
ARLEN CANO LÓPEZ
Profesional Universitario

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157835, en la cual consulta el tratamiento contable de un proceso de responsabilidad fiscal abierto y fallado en contra de un ex-funcionario de la Contraloría General de Caldas, el cual al momento de hacer efectivas las pretensiones, se estableció que la aseguradora consignó un mayor valor al indicado inicialmente, y lo hizo en la tesorería departamental.

Por otra parte, en conversación telefónica sostenida con el Dr. Arlen Cano, informó que el registro efectuado para el caso objeto de la consulta es:

147084-Responsabilidad fiscal (DB) \$12.000.000

481090-Otros ingresos extraordinarios (CR) \$12.000.0000

Y en cuanto al valor consignado por parte de la aseguradora es de \$13.000.000

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Los numerales 1, 6 y 8 del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionados con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, señalan:

"1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA.

(...)

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta 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.

(...)

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.

(...)

8. RECAUDO DEL VALOR DE RESARCIMIENTO EN LAS ENTIDADES DEL NIVEL TERRITORIAL.

Cuando el recaudo lo realice la tesorería central del ente contable público territorial, la entidad contable pública afectada, realizará un débito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Si el pago se realiza directamente en la tesorería de la entidad contable pública territorial afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y un crédito a la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, establece lo siguiente para los casos específicos de la consulta:

1. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD

Con el acto administrativo que soporta el fallo, la entidad contable pública debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, y adicionalmente a reconocer un débito a la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

2. REGISTRO DEL RECAUDO POR PARTE DE LA TESORERÍA DEPARTAMENTAL.

Cuando la aseguradora consigna el valor de la indemnización a la Tesorería Departamental, ésta reconoce un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y un crédito a la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

3. CUANDO LA ENTIDAD RECONOCE EL RECAUDO DE LA INDEMNIZACIÓN

Teniendo en cuenta que el valor contabilizado superó el valor reconocido por la aseguradora, la entidad debe reconocer la diferencia mediante un crédito en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y a su vez disminuir la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES por el valor registrado en libros y un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE por el valor consignado por la aseguradora en la Tesorería Departamental.

11. ACTUALIZACIÓN DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES SOBRE LA BASE DEL COSTO REEXPRESADO

12. RECURSOS DE LOS FONDOS DE SALUD

CONCEPTO 20112-151955 del 29-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento de los recursos de los fondos de salud
		1.2	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema		Reconocimiento por parte del Municipio de Tenjo responsable del fondo Local de Salud, de la información relacionada con los mismos, de acuerdo al proceso contable que aplique

Doctora
ROSA INÉS CAMARGO CASTAÑEDA
Secretaria de Hacienda Municipal
Alcaldía Municipal de Tenjo
Tenjo - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151955, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: "Con el fin de cumplir con lo regulado por el Gobierno Nacional, el Municipio de Tenjo mediante Acuerdo No. 008 de 2008 se reestructura el Fondo Local de Salud, estableciendo su organización, funcionamiento y estructura; atendiendo las recomendaciones de la Auditoría de la Dirección de Vigilancia y Control de la Secretaría de Salud de Cundinamarca, se hace

necesario separara en el presupuesto de la actual vigencia fiscal la totalidad de los recursos que administra este fondo., (...)":

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el Municipio de Tenjo destina recursos propios para financiar el Sector Salud (Fondo Local de Salud) en su funcionamiento, consulta:

1. ¿Cómo deben ser registrados estos gastos contablemente?
2. ¿Cómo deben ser reportados en el Formato Único Territorial-FUT estos recursos destinados para financiar el funcionamiento del fondo local de salud?
3. Al convertirse estos recursos en un gasto de inversión social ¿cómo deben ser presentados tanto presupuestal como contablemente?
4. Siendo registrados en la actualidad como gastos de funcionamiento, ¿al tratarse como recursos de inversión se presentaría una disminución del funcionamiento y un incremento en la inversión? ¿Se mejorarían así los indicadores respectivos?

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Organización y ejecución del proceso contable – Fondo Local de Salud

Para el reconocimiento contable de los recursos transferidos por el Municipio de Tenjo al fondo Local de Salud del Municipio, se debe tener en cuenta si dicha Secretaría se constituye en una unidad administrativa del municipio, o si de escindió como un ente descentralizado.

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, 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:*

- 1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.*
- 2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.*
- 3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.*
- 4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.*
- 5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.*
- 6. Formas alternativas de organización contable".* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1º del citado procedimiento, señala en relación con las entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero son agregadas por otras para el reporte a la Contaduría General de la Nación, en referencia al proceso de agregación de las contabilidades independientes, que: *"La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran. 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.
- c) El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, ó 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 11 del mismo Procedimiento en relación con las entidades contables públicas organizadas a través de unidades o centros de responsabilidad contable, señala que: "Cuando la entidad contable pública organiza internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar a los respectivos centros o áreas de responsabilidad contable para el cumplimiento de sus funciones.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con unidades o centros o áreas de responsabilidad contable se caracteriza por aspectos tales como:

- a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes unidades.
- b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la unidad central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.
- c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable deben estar centralizadas las actividades de preparación de la información contable para el suministro a los diferentes usuarios que la requieran.
- d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes unidades y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.
- e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- f) Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información.
- g) Si existen relaciones contables entre las diferentes unidades o centros o áreas de responsabilidad contable a través de operaciones internas, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.
- h) Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal, según corresponda". (Subrayado fuera de texto)

2. Reporte de información a través del Formulario Único Territorial-FUT y reclasificaciones presupuestales

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, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; por lo anterior, me permito manifestarle que la Contaduría General de la Nación no es competente para responder acerca de la forma en que los recursos, objeto de su consulta, deben incorporarse para efectos de reporte, en el Formato Único Territorial-FUT, por lo cual se dio traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el estudio y respuesta sobre este tema. Así mismo, respecto a las variaciones en el presupuesto de la entidad producto de posibles reclasificaciones de partidas incorporadas en el presupuesto de gastos de funcionamiento a gastos de inversión, este Despacho se abstiene de dar respuesta a su consulta, dado que ésta no corresponde a la interpretación de las normas expedidas por el Contador General de la Nación.

3. Información contable y presupuestal

El párrafo 282 del Marco Conceptual del 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)

El párrafo 289 de la citada norma técnica, señala que: *"El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales"*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 313 del mismo instrumento normativo, relacionado 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"*. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los párrafos 327, 328 y 330, de la misma norma técnica, señala que: *"Para efectos contables se considera gasto presupuestal toda transacción que implica su aplicación financiera o uso de fondos"*.

El presupuesto de gastos se reconocerá por el valor en que se afecten las apropiaciones incorporadas en el presupuesto aprobado, de conformidad con lo establecido en las normas mediante las cuales se expide, liquida y ejecuta el presupuesto de las entidades contables públicas.

(...)

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. También se revelan identificando los diferentes conceptos de gasto en: gastos de funcionamiento, servicio de la deuda y gastos de inversión. Los gastos de inversión se revelan por área o sector económico, por tipo y subtipo de gasto o acción específica, y por la actividad desarrollada, que corresponde a la ejecución del Plan Operativo Anual de Inversiones, debiendo identificarse el recurso que los financia". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Organización y ejecución del proceso contable – Fondo Local de Salud

Con base en las consideraciones expuestas, para el reconocimiento de los recursos transferidos por el Municipio de Tenjo al fondo Local de Salud del Municipio se debe tener en cuenta si dicha Secretaría está actualmente constituida como una unidad administrativa de la entidad, o como un ente descentralizado.

En el caso que el Fondo Local de Salud esté constituido como una Unidad administrativa del municipio, cuando el éste último transfiera recursos para la financiación del sector salud, debe reconocer un débito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Fondo Local de Salud reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En ese sentido, cuando se agregue la información contable de la Alcaldía con la del Fondo Local de Salud el efecto en los estados, informes y reportes contables será nulo; lo anterior con independencia de que la entidad deba preparar información específica para distintos usuarios, como lo pueden ser las entidades de inspección, vigilancia o control.

De otro lado, si el Fondo Local de Salud del Municipio está constituido actualmente como un ente descentralizado, cuando la Alcaldía expida el acto administrativo en donde reconozca el traslado de recursos, debe reconocer un débito en la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el municipio reconocerá un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el Fondo Local de Salud, con la expedición, por parte del Municipio, del acto administrativo de reconocimiento de la obligación, debe reconocer un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el fondo Local de Salud 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.

2. Reporte de información a través del Formulario Único Territorial-FUT y reclasificaciones presupuestales

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, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; por lo anterior, me permito manifestarle que la Contaduría General de la Nación no es competente para responder acerca de la forma en que los recursos, objeto de su consulta, deben incorporarse para efectos de reporte, en el Formato Único Territorial-FUT, por lo cual se dio traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el estudio y respuesta sobre este tema. Así mismo, respecto a las variaciones en el presupuesto de la entidad producto de posibles reclasificaciones de partidas incorporadas en el presupuesto de gastos de funcionamiento a gastos de inversión, este Despacho se abstiene de dar respuesta a su consulta, dado que ésta no corresponde a la interpretación de las normas expedidas por el Contador General de la Nación.

3. Información contable y presupuestal

Con base en las consideraciones expuestas, los gastos en que incurre el Fondo Local de Salud deben reconocerse como gasto público social, siempre que dichos recursos sean destinados a garantizar la atención en salud de la población, a actividades de promoción de la salud y prevención y al fortalecimiento institucional de la prestación de servicios de salud; en tanto que los demás gastos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento del Fondo Local de Salud deben reconocerse afectando las subcuentas, cuentas y grupos de la Clase 5-GASTOS, de conformidad con la clasificación establecida en el Catálogo General de Cuentas-CGC, según corresponda al tipo de erogación efectuada.

De otro lado, 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; que para el caso del presupuesto de gastos o Ley de apropiaciones corresponden a gastos de funcionamiento, servicio de la deuda y gastos de inversión; en esa medida el reconocimiento contable de los gastos, objeto de su consulta, en las cuentas de presupuesto y tesorería, dependerá de la forma en que dichas partidas fueron incorporadas en el presupuesto de la vigencia, y de la etapa presupuestal en que se encuentre, es decir, en aprobación, compromiso, obligación o pago.

CONCEPTO 20116-155466 del 28-06-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento de los recursos de los fondos de salud
		2.1	1401 Ingresos no tributarios
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Meta de los ingresos correspondientes al 12% de la venta bruta de loterías y chance

Doctora
LINA CONSTANZA PÁEZ SEGURA
Directora Administrativa de Contabilidad
Dirección de Contabilidad - Secretaría de Hacienda
Gobernación del Meta
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155466, en la cual consulta si los ingresos correspondientes al 12% de la venta bruta de loterías y chance, se registra en la subcuenta 130528-Impuestos de rifas, apuestas y juegos permitidos como lo sugiere la Contraloría Departamental del Meta, o se reconoce como una transferencia por cobrar en la subcuenta 141314-Otras transferencias, teniendo en cuenta la Ley 643 de 2001 y el Decreto 2975 de 2004.

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

CONSIDERACIONES

En relación con las modalidades de operación de los juegos de suerte y azar, el artículo 6 de la Ley 643 de 2001, *"Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar"*, señala: *OPERACIÓN DIRECTA. La operación directa es aquella que realizan los departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, y sociedades de capital público establecidas en la presente ley para tal fin. En este caso, la renta del monopolio está constituida por:*

a) Un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, que deberán ser consignados en cuenta especial definida para tal fin, mientras se da la transferencia al sector de salud correspondiente en los términos definidos por esta ley; (...).

c) Para el caso de las loterías la renta será del doce por ciento (12%) de los ingresos brutos de cada juego, sin perjuicio de los excedentes contemplados en el literal anterior".

El artículo 7 de la citada ley, señala que *"La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la presente ley, según el caso.*

La renta del monopolio está constituida por los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 23 de la Ley 643 de 2001, establece: *"DERECHOS DE EXPLOTACION. Los concesionarios del juego de apuestas permanentes o chance pagarán mensualmente a la entidad concedente a título de derecho de explotación, el doce por ciento (12%) de sus ingresos brutos".*

Asimismo, el inciso cuarto del artículo 24 de la normatividad, define que *"Corresponde al concesionario pagar el doce por ciento (12%) sobre los ingresos brutos a título de derechos de explotación con destino a la salud, más el valor adicional que llegare a existir entre ese porcentaje*

de derechos de explotación y el doce por ciento (12%) sobre el valor mínimo de los ingresos brutos que por ventas al juego fueron previamente señalados en el contrato como rentabilidad mínima; ese valor adicional lo pagarán los concesionarios a título de compensación contractual con destino a la salud, sin que haya lugar a reclamación o indemnización alguna en su favor”.

De otra parte, el artículo 21 del Decreto 2975 de 2004, establece: *“Transferencia de la renta mínima. De conformidad con el literal c) del artículo 6º de la Ley 643 de 2001, cuando la operación del juego de lotería tradicional se realice directamente, bien sea en forma individual o asociada, las entidades públicas administradoras y operadoras del juego de lotería, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a la realización del sorteo o sorteos, deberán liquidar y girar a los fondos de salud departamentales y del Distrito Capital, según el caso, los valores correspondientes al 12% como mínimo de la renta del juego. Los derechos de explotación declarados y pagados por los concesionarios deberán ser girados a los respectivos fondos de salud en forma inmediata.* (Subrayado fuera de texto).

Respeto a la normativa contable, los numerales 1 y 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SECTOR SALUD.

“El registro contable de las fuentes de financiación del sector salud considera si los recursos tienen destinación específica para salud, y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud, o si se recaudan en las cuentas de la gobernación de la respectiva entidad territorial.

Los recursos que tienen destinación específica para salud y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud son: (...), el impuesto a ganadores y loterías foráneas, la renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, (...).

Los recursos que se recaudan en las cuentas de las gobernaciones son: la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro”. (Subrayado fuera de texto)

5. RENTA DEL MONOPOLIO DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.

“La renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, conformada por los derechos de explotación y por el porcentaje de los ingresos brutos de cada juego y los excedentes obtenidos en la operación de loterías, juegos de apuestas permanentes o chance y demás juegos, se registra debitando la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

El recaudo de estos recursos se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140171-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos correspondientes al 12% de los ingresos brutos de cada juego obtenidos en la operación de loterías y los derechos de explotación de las apuestas permanentes, por tener destinación específica, se recaudan en las cuentas del Fondo de Salud, debiendo causar el ingreso con un débito en la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de estos recursos se registra un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 140171-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Así las cosas, el tratamiento contable de transferencias realizadas de la Gobernación opera para los recursos que ésta recaude directamente en sus cuentas y requieran una distribución, cuando el Fondo de salud es una entidad del sector descentralizado.

13. OPERACIONES REALIZADAS POR LAS INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD-IPS

CONCEPTO 20116-155006 del 12-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las glosas definitivas en facturación del Hospital Departamental Santa Sofía

Doctor
JOSÉ OSCAR BEDOYA AGUIRRE
Contador
Hospital Departamental Santa Sofía de Caldas
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155006, en la cual consulta el procedimiento contable para el registro de las glosas definitivas realizadas a la facturación presentada por el Hospital, debido a que el registro que la entidad ejecuta fue observado como hallazgo en la auditoria efectuada por la Contraloría General de Caldas.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Al Hospital Departamental Santa Sofía de Caldas le fue objetado por parte de la Contraloría Departamental de Caldas el registro de las glosas definitivas a la facturación generada por la entidad, las cuales vienen presentándose en la subcuenta 439512-Servicios de salud, de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIO. Cabe anotar que el hospital utiliza el sistema de contratación por evento según aclaración realizada por la entidad.

En relación con la normatividad contable pública, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública estipula que la información contable pública debe atender a unas características cualitativas y al respecto en los párrafos 100, 101 102 y 104, señala:

"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.

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

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.

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)

De otra parte, la Norma Técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en el numeral 9.1.4.2. en la Noción de Gastos define: "*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)

Además, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales de las IPS para regular, entre otros aspectos, el tratamiento contable de las glosas a la facturación de las IPS, es así como en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, señala: "**2. CONTRATOS POR EVENTO.** *Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.*

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. (...)"

Así mismo el numeral 6 de este mismo procedimiento, en relación con el Tratamiento contable de las glosas a la facturación, señala: *"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 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."

CONCLUSIÓN

Conforme a lo señalado por el Régimen de contabilidad pública, la información contable pública debe ser razonable de manera que refleje la situación y actividad de la entidad contable pública ajustada a la realidad.

De otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, señala para el caso de los contratos por evento, si corresponden a contratos con pago vencido, que el registro para crear el deudor por el servicio prestado y la causación del ingreso se realiza debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Este mismo procedimiento contable indica que las glosas definitivas deben registrarse 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 debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

Por consiguiente, contabilizar las glosas definitivas como un menor ingreso en la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS DE SERVICIOS (Db) no corresponde al hecho económico real en razón a que media una disminución forzosa del derecho que se origina en la glosa definitiva y no en una decisión voluntaria del prestador del servicio ni en la restitución del servicio ya realizado, circunstancia que es coherente con lo preceptuado por la Norma Técnica relativa a los Gastos, dado que éstos se generan por la disminución de activos como puede observarse en este caso, por lo que el tratamiento contable debe ser el señalado en el procedimiento invocado.

14. OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

CONCEPTO 20114-153168 del 13-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Cúcuta-EIS CUCUTA S.A. E.S.P de la amortización de los bienes entregados a Aguas Kpital Cúcuta S.A. para la operación, ampliación, rehabilitación, mantenimiento y gestión comercial de la infraestructura de los servicios públicos de agua y alcantarillado

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Cúcuta-EIS CUCUTA S.A. E.S.P del pasivo pensional

Doctor

CARLOS JOSÉ IBARRA RODRÍGUEZ

Subgerente

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Cúcuta-EIS CUCUTA S.A. E.S.P

Cúcuta - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153168 en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La EIS Cúcuta S.A. E.S.P., celebró el contrato 030 de mayo de 2006 con Aguas Kpital Cúcuta S.A., para que esta última se encargue de la operación, ampliación, rehabilitación, mantenimiento y gestión comercial de la infraestructura de los servicios públicos de agua y alcantarillado. En cumplimiento del citado contrato la empresa le entregó a Aguas Kpital Cúcuta S.A., los bienes afectos al servicio para la ejecución del contrato de operación, los cuales se reconocieron en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y han sido objeto de amortización afectando la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y la respectiva cuenta del gasto o el costo.

Por lo anterior consulta, si es viable revertir la amortización acumulada de los períodos de junio del año 2006 hasta diciembre del año 2010, dado que de acuerdo con el artículo 1 de la Resolución 237 de 2010, que modifica el párrafo 198 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, los bienes entregados a terceros bajo la modalidad de contrato de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación.

2. La contabilización del pasivo pensional se efectúa mediante un débito en la subcuenta de costos 636001-Servicios públicos y un crédito en la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de acuerdo con la Circular 77 de 2007. A su vez, el pago de la mesada pensional se contabiliza en la subcuenta 636001-Servicios públicos, con la preocupación de que de alguna manera se está contabilizando doblemente el valor del pasivo pensional.

Por tanto, solicita que se le indique el procedimiento para la contabilización del pasivo pensional, el cálculo actuarial y el pago de las mesadas de pensiones, con el fin de establecer si la entidad está incurriendo en un error y si es posible revertir el mayor valor llevado al costo.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS A TRAVÉS DE CONTRATOS DE OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Las cláusulas 1, 10, 13 y 14 del contrato 030 de 2006, para la operación, ampliación, rehabilitación y gestión comercial de la infraestructura de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado suscrito entre la E.I.S Cúcuta y Aguas de Kpital, señalan:

"CLÁUSULA 1-OBJETO DEL CONTRATO. *El objeto del presente contrato es la operación, ampliación, rehabilitación y mantenimiento de la infraestructura y de la gestión comercial de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado de la ciudad de San José de Cúcuta a cambio de la contraprestación que se define en este contrato.* (Subrayado fuera de texto)

(...)

CLÁUSULA 10. OBLIGACIONES DE LA E.I.S CÚCUTA E.S.P. (...)

10.1. Entregar oportuna, diligente y pacíficamente los activos afectos a la prestación del servicio, las sedes y los demás inmuebles que tiene la E.I.S para administración de la Empresa y atención a los suscriptores (...)

10.5. Pagar al operador la comisión del quince por ciento (15%) sobre el valor recaudado, como contraprestación por la ejecución de las actividades y labores requeridas para realizar la recuperación de la cartera facturada no pagada, (...)

CLÁUSULA 13.-OBLIGACIONES DEL OPERADOR. (...)

(...)

Constituyen obligaciones del Operador, entre otras:

13.1. Recibir en el estado en que se encuentren los activos afectos a la prestación del servicio, las sedes y los demás inmuebles que tiene la E.I.S

(...)

13.7. Prestar los servicios de acueducto y alcantarillado en la ciudad de San José de Cúcuta a partir del momento en que reciba los activos o la infraestructura de los sistemas de acueducto o alcantarillado

(...)

13.25. Devolver y revertir, según sea el caso toda la infraestructura de los servicios de acueducto y alcantarillado de la ciudad al término del contrato de Operación, tanto los que le fueron entregados por la E.I.S al inicio del contrato, como aquellos que haya adquirido o construido en desarrollo de sus obligaciones contractuales (...).

A su vez, la aclaración a dicho contrato, establece que: "**MODIFÍCASE LA CLÁUSULA 14.- USUFRUCTO DE LA INFRAESTRUCTURA. (...), la cual quedará así:**

CLÁUSULA 14.-PARTICIPACIÓN DE LA EIS EN LAS TARIFAS COBRADAS A LOS USUARIOS DE LOS SERVICIOS. Del monto total de la facturación mensual cobrada a los usuarios de los servicios por concepto de las tarifas de acueducto y alcantarillado, corresponderá a la E.I.S, la cantidad de OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (...). Esta suma se actualizará anualmente de acuerdo con la variación del IPC " (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, la introducción y los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalan 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 ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

2. AMORTIZACIÓN.

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)". (Subrayados fuera de texto)

2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL PASIVO PENSIONAL

En lo relacionado con la normatividad contable, el párrafo 119 contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable de Medición, señala: "*Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas (...)*".

Por su parte, los numerales 3, 5, 9 y 12 contenidos en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establecen:

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.

(...)

5. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL.

(...)

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.

(...)

9. RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS REALES DE PENSIONES.

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.

(...)

12. RECONOCIMIENTO DEL PAGO DEL PASIVO 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”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS A TRAVÉS DE DE CONTRATOS DE OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Los bienes entregados por la E.I.S Cúcuta a la empresa Aguas Kpital Cúcuta S.A. para que esta última opere, amplíe, rehabilite, mantenga y gestione la infraestructura de los servicios públicos, los cuales fueron reconocidos por la E.I.S Cúcuta en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, son objeto de amortización de conformidad con lo indicado en el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios.

En consecuencia, dado que este tipo de contrato no corresponde a un contrato de concesión, no les es aplicable la modificación realizada por el artículo 1 de la Resolución 237 de 2010 al párrafo 198 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en el sentido de que los bienes entregados en virtud de un contrato de concesión reconocidos en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS no son objeto de amortización.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL PASIVO PENSIONAL

El reconocimiento del cálculo actuarial corresponde a un registro débito en las subcuentas por amortizar de pensiones actuales, cuotas partes de pensiones y futuras pensiones y a un crédito en las subcuentas cálculo actuarial de pensiones actuales, cuotas partes de pensiones y futuras pensiones de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Así mismo, de acuerdo con el plazo establecido en las disposiciones legales se debe proceder a su respectiva amortización, mediante un débito en las subcuentas de los grupos 51-

ADMINISTRACIÓN, cuando se trata de amortización de pensiones actuales, cuotas partes de pensiones, y pensiones futuras de personal activo que participa en actividades administrativas de la entidad; 52-OPERACIÓN, cuando se trata de la amortización del cálculo actuarial de pensiones futuras del personal activo que participa en actividades operativas de la entidad, y en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando se trata de la amortización del cálculo actuarial de pensiones futuras del personal activo que participa en actividades productivas, y como contrapartida un crédito en las subcuentas por amortizar según corresponda a pensiones actuales, cuotas partes de pensiones y futuras pensiones de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Para el reconocimiento del pasivo real, se debe proceder a debitar la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y como contrapartida acreditar la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS. Una vez efectuado el pago, la entidad debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Por tanto, la entidad debe proceder a realizar los ajustes a que haya lugar como consecuencia de la elaboración de los registros indicados.

15. SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES POR PARTE DE LOS ENTES PÚBLICOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

16. OPERACIONES QUE SURGEN COMO CONSECUENCIA DE LOS PROCESOS DE LIQUIDACIÓN, FUSIÓN Y ESCISIÓN

CONCEPTO 201012-149350 del 13-01-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1.	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión, y escisión.
		1.2.	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
		2.1.	3260 Patrimonio de entidades en procesos especiales
	Subtema		Inviabilidad de que la Unidad Departamental de Aguas-UNIAGUAS S.A en liquidación reconozca provisión de deudas de difícil recaudo

Doctor

HERNÁN MAURICIO CORTÉS CAMAYO

Liquidador

UNIDAD DEPARTAMENTAL DE AGUAS, UNIAGUAS S.A. en liquidación

Popayán-Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 201012-149350 en la cual consulta sobre la viabilidad de aplicar una provisión del 100% del valor de la deuda originada en los acuerdos de pago suscritos entre los Municipios de Miranda y Padilla con Uniagua S.A. en liquidación los cuales fueron incumplidos y se encuentran en proceso judicial inactivo, cuyo cobro se hace difícil dada la naturaleza de la deuda, su antigüedad, la difícil situación financiera de los deudores y la dificultad para activar positivamente el proceso judicial abierto.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los Deudores establece que: *"Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.*

(...)

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

(...)

El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...). Subrayado fuera de texto).

De otra parte, 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:*

3.1. 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:

(...)

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).

Ahora bien, en relación con la viabilidad de provisionar las deudas encontrándose la entidad en proceso de liquidación, y reconocer los derechos potenciales en cuentas de orden, los numerales 12 y 16 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión establecen:

"12. Procesos judiciales y demás reclamaciones.

La entidad contable pública debe reconocer los procesos judiciales y demás reclamaciones, en cuentas de orden, pasivos estimados o pasivo real, dependiendo de la evolución de los procesos o la evaluación del riesgo, de conformidad con lo establecido en el procedimiento para el registro contable de los procesos judiciales. De igual forma registra los derechos judiciales reconociéndolos en cuentas de orden o como derechos judicialmente reconocidos, según corresponda. Los registros contables se indican en el procedimiento de procesos judiciales y embargos.

(...)

16. Depreciaciones, amortizaciones, provisiones y valorizaciones de activos.

Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, excepto los bienes que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de éstos o la prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden". (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la información del inventario de la entidad en liquidación, el numeral 4 del mencionado procedimiento, dispone que: "La entidad contable pública sobre la cual se ordene la

liquidación debe realizar los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden, de conformidad con las disposiciones legales, para efectos de adelantar el respectivo proceso.

La información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias, deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Teniendo en cuenta el procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, y por encontrarse la entidad en proceso de liquidación, no es procedente que la Unidad Departamental de Aguas Uniaguas S.A. realice la provisión a las deudas afectando el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental ni realizar su control a través de cuentas de orden.

2. Una vez la entidad haya adelantado las gestiones administrativas para obtener el pago correspondiente de sus deudores y no haya sido posible obtenerlo, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en un proceso especial como es el de liquidación, previa la obtención de los documentos que soporten la decisión tomada por las instancias correspondientes y una vez determine las razones por las cuales no se ha logrado el cobro de los derechos representados, deberá proceder a realizar el proceso de depuración contable.

Para el efecto, la entidad debe reconocer un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 14-DEUDORES y un débito a la subcuenta 326001-En liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

CONCEPTO 20115-154620 del 12-07-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1.	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión, y escisión
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de valorización de inversiones en empresas en proceso de liquidación

Doctora
VICTORIA ROSA LÓPEZ COLÓN
Liquidadora- Representante Legal
Empresa de Servicios Públicos y Aseo de Cali-EMSIRVA
Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154620, en la cual plantea la siguiente consulta: *"EMSIRVA ESP en Liquidación actualmente tiene varias inversiones en empresas que están en funcionamiento, las cuales se han valorizado de acuerdo a su último valor intrínseco.*

Pregunta ¿Se pueden registrar contablemente esas valorizaciones y como sería su registro contable?"

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el tema consultado, es de tener en cuenta las disposiciones normativas aplicables en materia de procesos de liquidación de entidades públicas, así:

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 de 2007 de la Contaduría General de la Nación, contempla las acciones a seguir en materia contable en los casos de liquidación de entidades públicas, tomando como punto de partida que el principio de gestión continuada no aplica tratándose de una entidad contable pública sobre la que se ordena la liquidación.

Es así que el mencionado procedimiento se refiere específicamente al tema de las valorizaciones en el numeral 16. Depreciaciones, amortizaciones, provisiones y valorizaciones de activos, de la siguiente forma:

*"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 (...)" (Subrayado fuera del texto)*

CONCLUSIÓN

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

En los casos de entes públicos en liquidación, y específicamente en lo que tiene que ver con el reconocimiento de valorizaciones de Activos de dichos entes, es de atender lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 354 de 2007, que establece que los activos de una entidad en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de valorizaciones, como sería el caso de las Inversiones objeto de la consulta.

CONCEPTO 20116-155008 del 26-07-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1.	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión, y escisión
		1.2	Procedimiento de Control Interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Documentos soporte para el reconocimiento en los hechos derivados del contrato de prestación de servicios No. 15 del 27-03-07 para el cobro de comparendos

Doctora
ELIZABETH HERNÁNDEZ UNIGARRO
Revisor Fiscal
Instituto Departamental de Tránsito y Transporte – IDATT en Liquidación
Pasto – Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155008, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"El Instituto Departamental de Tránsito y Transporte-IDATT EN LIQUIDACIÓN, es un establecimiento público del orden departamental.*

Mediante Ordenanza 017 de 2007, la Asamblea Departamental, otorgó facultades pro-tempore al Gobernador de Nariño para suprimir el Instituto Departamental de Tránsito y Transporte y lo autorizó para tomar todas las acciones necesarias para la disolución y consecuente liquidación del ente descentralizado.

Con base en las facultades mencionadas, el Gobernador de Nariño expide el Decreto 1279 de 17 de septiembre de 2007, mediante el cual se suprime el Instituto Departamental de Tránsito y Transporte, se ordena su disolución y liquidación.

(...)

Que existe un contrato para el cobro coactivo de multas de infracciones de tránsito mediante contrato de prestación de servicios No. 15 del 27 de marzo de 2007.

Que se encuentra pendiente por incorporar a los estados financieros la cartera de gestión de cobro.

El operador de cobro coactivo, remite a la entidad informes mensuales de los comparendos efectivamente pagados y bajo su custodia se encuentra toda la información documental legal para el cobro del comparendo. Inicialmente la entidad solicitó al operador de cobro coactivo certificar la cartera en mora; al cual respondió enviando un cuadro anexo resumen en donde se identifica los procesos pagados, los procesos con acuerdos de pago y procesos en cobro de gestión, debidamente rubricados pero no certificados y un medio magnético donde se relaciona cada uno de

los comparendos. En segunda instancia se solicitó nuevamente al operador de cobro coactivo certifique la cartera morosa de la entidad pero el operador se negó a dar certificación alguna.

Debido a la inexistencia en la contabilidad de registros contables de los movimientos que originan las multas pro infracciones de tránsito y a la necesidad de reflejar los hechos económicos de la entidad en los estados financieros".

Se solicita (sic) directrices para la incorporación de la cartera de la entidad teniendo en cuenta que la documentación legal soporte no reposa en la entidad sino en la oficina de cobro coactivo y para sacar copias de los procesos es un costo bastante oneroso, además en el año 2010, se contrató una auditoría al contrato de prestación de servicios No. 15, quienes dentro de sus limitaciones está la negativa del operador externo para el suministro de la información y la información parcial de la entidad, quienes recomiendan incorporar la cartera a los estados financieros y en el caso de no contar con la información del operador tomar alternativas para su incorporación".

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 152 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, expresa que: "Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, establece que:" *Considerando que el principio de gestión continuada no aplica tratándose de una entidad contable pública sobre la que se ordena la liquidación, a continuación se relacionan los procedimientos de carácter específico que debe aplicar.*

Las operaciones derivadas del proceso de liquidación deben registrarse en los mismos libros de contabilidad de la entidad contable pública, sobre la cual se ordenó el respectivo proceso" (Subrayado fuera de texto)

Por otra 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, señala 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)

Así mismo, el numeral 3.7 señala que "*La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la*

información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad en virtud del proceso de liquidación implementar procedimientos y actividades de control interno en los niveles de verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad de la cartera.

En ese orden de ideas, la entidad debe verificar que todos los documentos soportes sean allegados para ser incorporados en la contabilidad, por lo anterior, es indispensable que el operador contratado suministre al IDATT En Liquidación de manera detallada el estado actual de la cartera para realizar el cobro coactivo de las multas de tránsito, con el fin de actualizar la información contable y así reflejar la realidad financiera y económica de la entidad, por lo tanto, una vez obtenida la información la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1401- Ingresos no tributarios y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, la entidad deberá tener en cuenta las obligaciones y derechos que se establecen en el contrato celebrado con el operador, esto con el fin de que si el operador contratado se niega a suministrar la información requerida por la entidad, se recomienda acudir a las instancias o autoridades competentes con el fin de que sean tomadas las acciones necesarias para garantizar los adecuados flujos de información requeridos para el adecuado reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones realizados que afectan la contabilidad del Instituto Departamental de Tránsito y Transporte.

CONCEPTO 201110-158543 del 05-12-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión, y escisión
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de mantener saldos de provisiones reconocidos con anterioridad al momento en que se ordenó la disolución y liquidación de la entidad pública

Doctor

FRANCISCO JAVIER ZÚÑIGA MARTELO

Liquidador

Electrificadora del Tolima S.A. E.S.P. – Electrotolima en liquidación

Ibagué -Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158543, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada: *"El Grupo Auditor de La Contraloría escribió el hallazgo así: PROVISIÓN DEUDORES."*

"La Electrificadora del Tolima S.A. E.S.P en liquidación, a 31 de diciembre de 2009 y 2010 presenta en sus estados contables un saldo de \$162,2 millones en la cuenta provisión para protección de cartera, a pesar de que las entidades en liquidación no deben reconocer provisiones sobre sus activos."

Y la Electrificadota respondió lo siguiente:

"La provisión de Deudores se encuentra contabilizada desde hace varios años, pero no se ha retirado de los Estados Financieros, porque corresponde a la provisión del 100% de los intereses moratorios causados antes de la liquidación y son de los agentes de comercialización y generación que tienen deuda con la empresa; y que dichas entidades se encuentran también en proceso de liquidación, esperando que se pueda recuperar efectivamente parte o la totalidad de este valor."

La Electrificadora considera que no es procedente realizar la cancelación de la provisión ya que se refleja el aumento en el valor del activo correspondiente a la cuenta de Deudores, siendo esto falso, en razón a que día a día se culmina el proceso de liquidación y sus activos disminuyen. De igual manera; en el momento de la cancelación de esta provisión afectaría el ingreso como contrapartida, figura que se debería tener en cuenta fiscalmente."

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los Deudores establece que: *"Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros."*

(...)

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."

Ahora bien, en relación con la viabilidad de provisionar las deudas encontrándose la entidad en proceso de liquidación, el numeral 16 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión establece:

"16.DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES, PROVISIONES Y VALORIZACIONES DE ACTIVOS.

Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, excepto los bienes que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de éstos o la prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. En ese sentido, para el caso consultado por la entidad, si bien es cierto que ésta no debe reconocer en su contabilidad causación de provisiones de cartera durante el proceso de liquidación, la entidad debe seguir manteniendo aquellos saldos reconocidos con anterioridad al momento en que se ordenó su disolución y liquidación.

Estos saldos se deben retirar de la contabilidad cuando desaparezcan las causas que dieron origen a su reconocimiento, cuando el deudor cancele la obligación o se extinga el derecho por prescripción o por caducidad de la misma o cuando en el proceso liquidatorio se tome la decisión administrativa de castigar estos derechos.

CONCEPTO 201110-158543 del 05-12-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión, y escisión
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de por parte de CAJANAL- EIC en liquidación del traslado de derechos y obligaciones a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP-

Doctor
JAIRO DE JESÚS CORTÉS ARIAS
Liquidador
Caja Nacional de Previsión Social en Liquidación-CAJANAL- EIC en liquidación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159166, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable aplicable a los saldos del balance del patrimonio autónomo - Fondo Pensión de Vejez, administrado por CAJANAL - EICE en liquidación, en virtud del cumplimiento de lo establecido en el decreto 2196 de 2009, que ordena la entrega a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social - UGPP-, de la administración de la nómina de pensionados y la actividad de tramitar y reconocer prestaciones económicas y demás actividades afines, a los afiliados que hayan cumplido con los requisitos para obtener la pensión.

Con relación a la entrega formal de la administración de la nómina de pensionados se pregunta, ¿Cuál es el tratamiento contable de los saldos que registran las siguientes cuentas?

142402-En administración
257001-Prestaciones económicas
272009-Asegurador-Calculo actuarial pensiones actuales
272010-Asegurador- Pensiones actuales por amortizar (Db)

2. Con relación a la entrega de la actividad de tramitar y reconocer prestaciones económicas y demás actividades afines se pregunta, ¿Cuál es el tratamiento contable de los saldos que registran las siguientes cuentas?

141701-Cotizaciones
147008-Cuotas parte de pensiones
245301-En administración
2470 Recursos recibidos de los sistemas generales de Pensiones y riesgos profesionales
271005-Litigios
290580-Recaudos por clasificar
912102-Laborales
912101-Pasivos pensionales

Adicionalmente, se informa que al concluir la liquidación se constituirán patrimonios autónomos a los que se dará traslado de la cartera que por cuotas partes y cotizaciones se encuentren pendientes recaudo o de pago, por lo cual se solicita indicar el tratamiento contable a efectuarse en ese momento.

Sobre el particular le comento:

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 los numerales 7 y 9, del manual de procedimientos, establecen lo siguiente:

"7. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE TRASLADA BIENES Y DERECHOS A OTRA QUE LOS RECIBE.

"Si en el acto administrativo que determina la liquidación de una entidad contable pública se establece el traslado de bienes y derechos a otra entidad contable pública, dicho acto debe reconocerse en el momento de la entrega de los bienes.

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. Si el valor en libros es distinto de cero, la diferencia se registra con un débito en la subcuenta 314001-Liquidaciones o 326001-Liquidaciones, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. Así mismo, retira las valorizaciones y el superávit por valorizaciones correspondientes, con un débito en la subcuenta 314001-Liquidación, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o a la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

(...)

9. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE TRASLADA OBLIGACIONES A OTRA QUE LAS RECIBE.

Si en el acto administrativo que determina la liquidación de una entidad contable pública se establece el traslado de obligaciones a otra entidad contable pública, dicho acto debe reconocerse en el momento de su entrega.

La entidad contable pública traslada el saldo de la obligación con los correspondientes costos de endeudamiento por pagar y la prima y descuento en colocación de bonos y títulos pendientes de amortizar, acreditando la subcuenta 314001- Liquidación ó 326001-Liquidación, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda."

Adicionalmente, el numeral 12 del mismo procedimiento establece que:

"12. PROCESOS JUDICIALES Y DEMÁS RECLAMACIONES.

La entidad contable pública debe reconocer los procesos judiciales y demás reclamaciones, en cuentas de orden, pasivos estimados o pasivo real, dependiendo de la evolución de los procesos o la evaluación del riesgo, de conformidad con lo establecido en el procedimiento para el registro contable de los procesos judiciales. De igual forma registra los derechos judiciales reconociéndolos en cuentas de orden o como derechos judicialmente reconocidos, según corresponda. Los registros contables se indican en el procedimiento de procesos judiciales y embargos."

Finalmente, el procedimiento mencionado en el numeral 21, reglamenta la constitución de patrimonios autónomos al finalizar el proceso de liquidación de la siguiente manera:

"21. CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL POSTERIOR A LA LIQUIDACIÓN.

Cuando terminado el plazo de la liquidación, el liquidador celebre un contrato de fiducia mercantil por el cual transfiere al patrimonio autónomo activos para el pago de pasivos y contingencias, debe aplicar lo definido en este procedimiento para el traslado de bienes, derechos y obligaciones.

Igual tratamiento aplica la entidad contable pública beneficiaria del remanente cuando recibe bienes del patrimonio autónomo, una vez cancelados los pasivos."

CONCLUSIÓN

Atendiendo las anteriores consideraciones, se concluye que independientemente de la naturaleza del activo o del pasivo que sea objeto de traslado, éste debe ser retirado de las respectivas cuentas donde se encuentre registrado, incluyendo los valores registrados en cuentas valuativas asociadas al mismo, con afectación a la subcuenta *326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES*.

Con relación a los procesos judiciales CAJANAL debe aplicar lo establecido en el procedimiento para el registro contable de los procesos judiciales, es decir, debe reconocer en cuentas de orden, pasivos estimados o pasivo real, dependiendo de la evolución de los procesos o la evaluación del riesgo, de conformidad con lo establecido en el procedimiento. En el momento del traspaso de los procesos a otra entidad, se debe acompañar de los soportes que dieron origen a los registros y proceder a aplicar el procedimiento antes mencionado, para el caso de los pasivos reales y provisiones; en el caso de los valores registrados en las cuentas de orden, con el traslado de los procesos, se debe debitar la partida trasladada y acreditar la correspondiente cuenta acreedora por contra.

Por último, una vez culminado el proceso de liquidación, todos los bienes, derechos y obligaciones, que sean trasladados al patrimonio autónomo que se constituya para administrarlos, debe realizarse siguiendo los mismos criterios ya mencionados. Es de recordar que a partir de la constitución del patrimonio autónomo y la desaparición de CAJANAL surge una nueva entidad contable que debe reportar información a la CGN.

17. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN FINANCIADOS CON RECURSOS REEMBOLSABLES, NO REEMBOLSABLES Y DE CONTRAPARTIDA

CONCEPTO 20112-151751 del 08-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la ejecución de proyectos de inversión financiados con recursos reembolsables, no reembolsables y de contrapartida.
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Gobernación del Valle del Cauca, del convenio celebrado con el Banco Interamericano de Desarrollo-BID, para financiar la contratación de servicios de consultoría y la adquisición de bienes necesarios para la realización de un proyecto de redes inalámbricas y servicios de inclusión digital en el municipio de Guacarí

Doctora
HELENA DEL PILAR CAICEDO CUENCA
Subsecretaria de Contabilidad
Gobernación del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151751, en la cual consulta el tratamiento contable de los hechos que se desprenden de la ejecución del convenio No. ATN/IP-12102-CO, celebrado por el Departamento del Valle del Cauca con el Banco Interamericano de Desarrollo-BID. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El convenio ATN/IP-12102-CO, celebrado por el Departamento del Valle del Cauca con el Banco Interamericano de Desarrollo-BID, señala que: *"Esta carta-convenio, en adelante denominada el "Convenio", entre la Gobernación del Valle del Cauca, en adelante denominado el "Beneficiario" y el Banco Interamericano de Desarrollo, en su calidad de Administrador del Fondo Fiduciario Italiano para Tecnología de Información y Comunicación para el Desarrollo, en adelante denominado el "banco", que sometemos a su consideración, tiene el propósito de formalizar los términos de otorgamiento de una cooperación técnica no reembolsable al Beneficiario, hasta por el monto de trescientos treinta y seis mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$336.000) que se desembolsará con cargo a los recursos del Fondo Fiduciario Italiano para Tecnología de Información y Comunicación para el Desarrollo, en adelante denominada la "Contribución", para financiar la contratación de servicios de consultoría y la adquisición de bienes necesarios para la realización de un proyecto de redes inalámbricas y servicios de inclusión digital en el municipio de quacarí, en adelante denominado el "Proyecto", (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral segundo del convenio celebrado, expresa que: *"Organismo Ejecutor: El Organismo ejecutor de este Proyecto será el Beneficiario, en adelante denominado indistintamente el "Organismo ejecutor" o "Beneficiario". (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el numeral quinto, establece que: *"Desembolsos. Los desembolsos de la contribución del Banco se harán por medio de anticipos periódicos determinados con base en la programación semestral de flujo de caja del proyecto, discriminado por categorías de inversión, productos y/o actividades a ser ejecutadas, durante ese período. (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral sexto, señala que: *"Plazos. El plazo para la ejecución del Proyecto será de dieciocho (18) meses, contados a partir de la fecha de vigencia de este convenio. (...)"*.

En materia contable, el numeral 2º del Capítulo XVII, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la ejecución de proyectos de inversión financiados con recursos reembolsables, no reembolsables y de contrapartida, señala en relación con proyectos financiados con recursos no reembolsables que: *"Los recursos no reembolsables corresponden a los que recibe el proyecto por concepto de asistencia técnica o cooperación internacional, donaciones y otros recursos.*

Los recursos de asistencia técnica o cooperación internacional corresponden a las actividades que de manera conjunta se adelantan entre los países, y entre éstos y los organismos internacionales, para apoyar el desarrollo económico y social de la población.

Por su parte, las donaciones son recursos sin contraprestación con la característica de destinación específica establecida por el donante, recibidos de otros gobiernos o de instituciones privadas de carácter nacional o internacional; y los otros recursos corresponden a los provenientes de las

entidades o inversionistas del sector privado diferentes a los que firmaron el convenio o contrato de préstamo de cofinanciación del proyecto de inversión.

Los tres conceptos para efectos contables se registran debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el tipo de bien o derecho recibido en donación, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3120-SUPERÁVIT POR DONACIÓN o 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, según se trate de un proyecto administrado por una entidad del sector central, o descentralizado por servicios, si los bienes y derechos recibidos están destinados a la formación bruta de capital.

Si los recursos recibidos por estos conceptos se destinan para financiar gastos del proyecto de inversión se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y se acredita la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Por su parte, si expresamente se manifiesta la voluntad del donante de entregarlos directamente a un tercero como beneficiario, para disponer de la información de ejecución para el donante, se debita la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta 939014-Donaciones a terceros por proyectos de inversión, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Sobre estos valores se debe hacer la correspondiente revelación en notas a los estados contables de la entidad ejecutora del proyecto de inversión'.

De otra parte, el numeral 24 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala respecto al traslado de bienes entre entidades contables públicas, que: "El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. (...)". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 25 del mismo procedimiento, expresa en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, que: "Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. 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)". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos que recibe la Gobernación del Valle del Cauca de parte del Banco Interamericano de Desarrollo deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un crédito a la subcuenta 312001-En dinero, de la cuenta 3120-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, por el valor de los recursos que están destinados a la formación bruta de capital, y un crédito a la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, por el valor de los recursos destinados a la financiación de gastos del proyecto.

De otra parte, si en desarrollo del convenio o al finalizar el mismo la Gobernación del Valle del Cauca entrega propiedades, planta y equipo, que fueron adquiridos con recursos del convenio, al municipio de Guacarí por ser el beneficiario final del proyecto, la Gobernación deberá reconocer un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Ahora, si la Gobernación en desarrollo del convenio o al finalizar el mismo entrega al municipio los bienes para uso permanente sin contraprestación, adicional al registro señalado en el párrafo anterior, debe controlar la propiedad de estos bienes en cuentas de orden deudoras de control, mediante un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

18. ACTIVIDADES REALIZADAS CONJUNTAMENTE

19. NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LOS QUE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA PARTICIPA COMO FIDEICOMITENTE

CONCEPTO 20111-150988 del 09-02-11 Ratifica el concepto 20102-149300 del 21-12-10	

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 por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de los recursos del FONPET

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 20111-150988 mediante la cual solicita revisar el concepto 20102-149300 emitido por este despacho, en relación con los registros contables que debe realizar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador de los recursos del FONPET, precisando la contabilización que se debe efectuar en las siguientes operaciones:

1. Con el giro de los recursos sin distribuir, a las administradoras de los recursos del FONPET.
2. Con los rendimientos financieros que generan los recursos sin distribuir.
3. Con el informe mensual presentado por las Fiduciarias.
4. Cuando sean distribuidos los recursos en el fondo, entre las entidades territoriales.

En atención a su solicitud, este despacho se permite atender su consulta en el orden en que se formulan los interrogantes:

1. En primera instancia cabe remitirse a lo expresado en el concepto 20102-149300, por usted referenciado en su comunicación, para reiterar que 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", estipula en relación con los encargos fiduciarios con recursos de otras entidades contables públicas: "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". (Subrayado fuera de texto).

Atendiendo lo anterior, el procedimiento contable precisa que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en calidad de administrador de los recursos y fideicomitente, es la entidad que debe afectar la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, no resultando procedente el registro en la subcuenta 142402- Fondos entregados en administración, puesto

que este es el concepto que deben afectar las entidades territoriales propietarias de los recursos entregados en administración de acuerdo con el saldo de sus respectivas cuentas en FONPET.

Así las cosas, en relación con el giro de los recursos sin distribuir a las entidades administradoras del negocio fiduciario y teniendo en cuenta que estos se giran de igual manera al Fondo a una cuenta específica, el registro que procede por parte del Ministerio, -cuando los recursos corresponden a los transferidos por concepto del Sistema General de Participaciones – SGP- y previa causación-, es un débito a la subcuenta 240314- Sistema general de participaciones de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta 111005- Cuenta corriente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL según corresponda, efectuando simultáneamente 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 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, controlando o identificando a nivel de auxiliar el saldo de los recursos pendientes de ser distribuidos.

Si los recursos corresponden a aportes provenientes de recursos, que de acuerdo con las diversas fuentes, gira directamente la entidad territorial a través del Ministerio y con destino al FONPET, corresponde registrar un débito a la subcuenta 111005- Cuenta corriente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL según corresponda y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y cuando el Ministerio gire los recursos al consorcio fiduciario acredita la subcuenta 111005- Cuenta corriente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y efectúa un débito a la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, controlando a nivel de auxiliar el saldo de los recursos pendientes de ser distribuidos.

En tal sentido se precisa que no es procedente por parte del Ministerio afectar la Subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, puesto que tal concepto debe ser afectado por la entidad territorial propietaria de los recursos, de acuerdo con los reportes que recibe del Ministerio.

En observancia de lo anterior no habría lugar a un doble reconocimiento en los activos del Ministerio por concepto de los recursos por distribuir.

2. En relación con los rendimientos financieros que generan los recursos por distribuir, establece el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como Fideicomitente: *"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."*

Dado lo anterior, corresponde al Ministerio en relación con los rendimientos financieros generados en el negocio fiduciario y que no se han distribuido, ajustar el auxiliar en el cual se controlan los recursos por asignar a cada cuenta por concepto de rendimientos, 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 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en la cual

también se tendrá un auxiliar para controlar los recursos derivados de rendimientos financieros pendientes de distribución. Una vez efectuada esta distribución el Ministerio informa a cada entidad territorial el valor distribuido para que a su vez estas reconozcan el ingreso.

3. El concepto 20102-149300 ratificó lo expresado en el concepto emitido por este despacho bajo el expediente 200912-138813 en el sentido que: *"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).

Lo anterior en concordancia con lo establecido procedimentalmente por la CGN al establecerse: *"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 ésta los incorpore en su información contable (...)"*

Considerando lo antes expuesto se colige entonces que el informe mensual presentado por las sociedades administradoras o fiduciarias permite al administrador, en el caso que nos ocupa al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ajustar el saldo total de los recursos administrados 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, cuando de acuerdo con el reporte recibido y previa conciliación, el saldo de los recursos administrados se ha incrementado a partir de la gestión fiduciaria y del desarrollo de la actividad del fondo.

4. Respecto de la distribución de los recursos en las respectivas cuentas de las entidades territoriales, las consideraciones de los numerales precedentes permiten establecer que el Ministerio puede determinar el valor que se abonó o se distribuyó en cada una de dichas cuentas por los diferentes conceptos o fuentes y en consecuencia, al interior de la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración se efectuarán las reclasificaciones desde los auxiliares que reflejan el saldo por distribuir hacia los que identifican el saldo de cada entidad territorial. De igual manera se procederá a reclasificar los saldos al interior de la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Corresponde al Ministerio informar los movimientos que ha tenido cada una de las cuentas de las entidades así como los nuevos saldos de las mismas, producto de la variación de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. El nuevo saldo de la cuenta de cada entidad territorial debe corresponder al que tiene el Ministerio para cada una de ellas en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso de requerirse, estaríamos en disposición de programar y atender una reunión para aclarar las inquietudes que se presentan en relación con el tratamiento contable señalado en la presente comunicación.

CONCEPTO 20113-152881 del 18-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Interconexión Eléctrica –ISA de los recursos entregados en la fiducia del Banco Colombia para la constitución del Fondo de Retención de Riesgos

Doctora
MILEIDI ISABEL CORPUS GREY
Contraloría General de la República
Interconexión Eléctrica S.A. – ISA
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20113–152881 en la cual consulta la cuenta que Interconexión Eléctrica S.A. debe utilizar para registrar los recursos que respaldan la constitución del Fondo de Retención de Riesgos, representados en títulos valores entregados a la Fiduciaria del Banco de Colombia.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente del cual trata el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de los encargos fiduciarios señala:

"1. ENCARGOS FIDUCIARIOS. *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.*

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. (...).

2. FIDUCIA DE INVERSIÓN – INVERSIONES CON DESTINACIÓN ESPECÍFICA. *Es el negocio fiduciario en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente.*

Los encargos fiduciarios celebrados con esta finalidad se registran debitando la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la sociedad fiduciaria informe sobre la conformación del portafolio, la entidad contable pública efectúa el registro contable debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de las cuentas 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, o 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, según corresponda, y acreditando la subcuenta 142403- Encargo fiduciario - Fiducia de inversión, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

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

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

Los recursos entregados por ISA S.A. para constituir el Fondo de Retención de riesgos, administrados por una Fiduciaria, se registran mediante un débito en la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de Inversión, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez la fiduciaria informe la conformación del portafolio, la entidad contable pública debita la subcuenta y cuenta del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS que identifique cada uno de los títulos obtenidos y acredita la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de Inversión, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 20114-153307 del 18-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de la Protección Social de las obligaciones y pasivos contingentes de entidades liquidadas

Doctor
ALFONSO SEPÚLVEDA GALEANO
Coordinador Grupo de Administración de Entidades liquidadas
Ministerio de la Protección Social
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114–153307, en la cual consulta el tratamiento contable que ante su posible escisión el Ministerio de la Protección Social, debe aplicar a los pasivos contingentes de las Empresas Sociales del Estado liquidadas, de las cuales se ha definido que, por haber sido adscritas o vinculadas a esa cartera, corresponde a ese Ministerio actuar como Fideicomitente dentro de los Patrimonios Autónomos constituidos por los liquidadores respectivos, así como responder por la eventual responsabilidad de la Nación-Ministerio por dichas contingencias.

Sobre el particular pregunta,

A- *Si realmente corresponde al Ministerio de Protección Social reflejar en sus estados financieros y en las notas a los mismos, los pasivos contingentes representados en:*

1- Los procesos judiciales adelantados contra las extintas Empresas Sociales del Estado escindidas del ISS, que en la actualidad son administrados y pagados (hasta la concurrencia de los activos en el Fideicomiso) por los Patrimonios Autónomos administrados por sociedades fiduciarias.

2- Las cuentas por Pagar insolutas formalmente reconocidas por los Liquidadores.

B- *Qué otro mecanismo puede ser legal y válidamente aplicado por el Ministerio de la Protección Social para reflejar de manera adecuada en sus Estados Financieros y/o en sus notas, la existencia de los pasivos contingentes existentes, en las condiciones descritas en este documento?*

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por los procesos de liquidación de las Empresas Sociales del Estado escindidas inicialmente del ISS, se generaron reclamaciones y contingencias judiciales; pasivos que no fue posible atender con los

recursos obtenidos de las liquidaciones, pero que han sido reconocidos formalmente por los liquidadores por medio de actos administrativos que gozan de la presunción de legalidad.

Estas acreencias se dividen en: 1) Contingencias de carácter laboral, garantizadas por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público. 2) Contingencias de carácter no laboral, sin garantía y 3) Acreencias calificadas como quirografarias, sin garantía, de ellas es la propia Nación Ministerio de Hacienda y Crédito Público el acreedor del 80%; obligaciones que al cierre de las liquidaciones quedaron reconocidas en las fiducias constituídas, para que fueran pagadas en la medida en que ingresen recursos por recaudos y/o liberación de otras reservas.

Como las entidades liquidadas eran entidades adscritas al Ministerio de la Protección Social se dispuso que una vez realizado el cierre definitivo, este Ministerio asumiera la posición de Fideicomitente dentro de los contratos fiduciarios constituidos por los liquidadores, continuara con la supervisión de la gestión de las sociedades fiduciarias contratadas, y recibiera los remanentes una vez finalizado el plazo de ejecución de los Fideicomisos.

La normatividad contable pública, en el párrafo 27 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala: "**27. CONSTITUCIÓN DE PATRIMONIOS AUTÓNOMOS POR ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.** Si de conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad contable pública el liquidador celebra contratos de fiducia mercantil para transferir los activos de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, la entidad contable pública debe efectuar los registros contables del traslado de activos y pasivos, de conformidad con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión.

(...)

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 reporte 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. Para el efecto, se asignará un código institucional durante la existencia del patrimonio autónomo. La supervisión del cumplimiento de esta obligación estará a cargo de la entidad a la cual se hubiere encontrado adscrita o vinculada la entidad liquidada o a la que se defina como fideicomitente en los decretos de liquidación. El fideicomitente que se defina en los decretos de liquidación no debe reconocer ni revelar derechos en fideicomiso, toda vez que los recursos que queden, una vez pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, deben ser entregados al FOPEP o al Fondo de Reservas de Bonos Pensionales" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Al finalizar el proceso de liquidación de una entidad contable pública, el contrato de fiducia celebrado para transferir los activos con el objeto de atender el pago de los pasivos y contingencias de la entidad en liquidación, a partir de la conformación del patrimonio autónomo se constituye en una nueva entidad que debe reportar información a la CGN, así mismo el fideicomitente que se defina en los decretos de liquidación no debe reconocer ni revelar derechos en fideicomiso.

Ahora bien, en aplicación del Procedimiento contable vigente los pasivos derivados del proceso de liquidación de las empresas sociales del estado escindidas del ISS, son atendidos por los patrimonios autónomos constituidos; en el evento que el valor de los activos que respaldan las obligaciones no sean suficientes, el reconocimiento contable lo realizará la entidad que las normas determinen como responsable por los pasivos pendientes de pago.

No obstante, en consideración a que los actos administrativos que ordenaron la liquidación de las empresas mencionadas, señalaron al Ministerio de la Protección Social como la entidad que al cierre definitivo de las liquidaciones debía asumir las responsabilidades como fideicomitente y como supervisor de la gestión de las fiducias contratadas, es pertinente revelar en notas a los estados contables la información relacionada con el estado de las obligaciones y pasivos contingentes a cargo de los Patrimonios autónomos.

CONCEPTO 20115-154296 del 28-06-11

1 2 3	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente
		2.1	1926 Derechos en fideicomiso
		2.2.	5815 Ajuste a ejercicios anteriores
		2.3	8120 Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos
		2.4	1510 Mercancías en existencias
		2.5	5805 Gastos financieros
		2.6	5550 Subsidios asignados
	Subtema		Reconocimiento por parte del Fondo de Vivienda del Municipio de Cali de los recursos destinados a la ejecución del Macroproyecto altos de Santa Helena en los siguientes temas: derechos de fideicomiso, ajustes para reconocer los valores efectivamente entregados al patrimonio autónomo, diferencia en el área del terreno escriturado y el levantamiento topográfico y la demanda, y de la diferencia en el costo de adquisición y la transferencia al patrimonio, entrega de las viviendas

Doctora
OLGA BOCANEGRA ANDRADE
Profesional Universitario – Contabilidad
Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Cali
Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154296, en la cual manifiesta que el Fondo Especial de Vivienda Municipal de Cali constituyó un patrimonio autónomo mediante un contrato de fiducia mercantil, con el fin de administrar los recursos destinados a la ejecución del Macroproyecto Altos de Santa Helena y sobre el particular solicita el procedimiento contable que la entidad debe aplicar en los siguientes casos: 1) Para registrar los subsidios municipales de vivienda

a favor de cada uno de los beneficiarios, considerando que los subsidios aportados al proyecto en 2008, 2009 y 2010 y entregados a la fiducia fueron reconocidos como gasto público social en cada vigencia. 2) Para registrar la diferencia generada entre el área del terreno de la escritura de adquisición y el resultado de la medición real del levantamiento topográfico efectuado. 3) Para contabilizar la diferencia entre el costo de adquisición del lote y el valor transferido al patrimonio autónomo

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali según el Decreto municipal de vivienda No. 087 de 1999 establece en el artículo 2º. *"El Fondo Especial de Vivienda del Municipio de Santiago de Cali, tendrá como objeto principal la administración de las apropiaciones presupuestales previstas en la Ley 61 de 1936, artículo 17 de la Ley 3ª de 1991 y demás normas que las adicionen o modifiquen, para desarrollar las políticas de vivienda de interés social en las áreas urbanas y rurales que para el efecto fije la administración municipal (...) contará también entre sus funciones con el recaudo, asignación, contabilización y control de los recursos que se destinarán a los programas de funcionamiento e inversión para financiar los proyectos de vivienda social"*

Mediante Convenio Interadministrativo el Fondo Nacional de Vivienda-FONVIVIENDA, la Secretaría Social de Vivienda del Municipio de Cali y el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali, acordaron aunar esfuerzos institucionales y financieros, para el desarrollo del Macroproyecto de vivienda de interés social denominado "Altos de Santa Helena", en el municipio de Cali. En cumplimiento de las obligaciones suscritas en el convenio, el Fondo especial de Vivienda del municipio de Cali constituyó el patrimonio autónomo con Alianza Fiduciaria S.A., mediante el contrato de Fiducia Mercantil No. 559 de 17 de diciembre de 2008, con el objeto de administrar por parte de la Fiduciaria los recursos para el desarrollo del Macroproyecto de interés social nacional del Municipio de Santiago de Cali, Altos de Santa Helena que comprende la construcción de 1880 unidades de vivienda, las cuales atendiendo las obligaciones de la fiduciaria en la cláusula quinta del contrato, ésta debe transferir la propiedad de las unidades resultantes del proyecto a los adjudicatarios que corresponda.

En desarrollo de las condiciones del contrato de Fiducia, el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali transfirió un predio y los recursos correspondientes a los subsidios municipales de vivienda de interés social de las vigencias 2008, 2009 y 2010, éstos últimos ejecutados y reconocidos contablemente como gasto público social en cada período.

De otra parte a la fiducia fueron transferidos la totalidad de los derechos de dominio y la posesión material de un lote de terreno al cual según la escritura pública de adquisición le correspondía un área, que al verificarla en el proceso de levantamiento topográfico para el traslado al patrimonio autónomo el área real era menor, generando una diferencia entre el valor por el cual está contabilizado y el valor del terreno entregado al proyecto, circunstancia que originó la denuncia ante la Contraloría Municipal y el inicio de un proceso penal, en curso.

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala en relación con la Fiducia Mercantil lo siguiente:

"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.

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.

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. (...)"

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO como: "Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho entregado para la constitución del patrimonio autónomo.(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.(...).

SE ACREDITA CON: (...) 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario".

CONCLUSIÓN

1) Los bienes y derechos transferidos al patrimonio autónomo se convierten en derechos en fideicomiso hasta lograr la finalidad que persigue el negocio fiduciario constituido, los cuales se reconocen en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo.

Por tanto, los recursos entregados por el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali, destinados a subsidios de vivienda, deberán reconocerse como parte de los recursos que conforman el patrimonio autónomo, para lo cual debitará la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Cabe indicar que este es el procedimiento a aplicar, pero dado que la entidad al

desembolsar los subsidios afectó directamente el gasto público social, debe realizar el ajuste para reconocer los valores que efectivamente posee el patrimonio autónomo, para lo cual debitará la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 581592-Gasto público social, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2) En relación con la diferencia resultante entre el área de terreno según la escritura de adquisición y el levantamiento topográfico no amerita reconocimiento de pérdida, por cuanto el terreno mantiene su valor de adquisición, pero con un área menor. No obstante como cursa un proceso judicial instaurado por el Municipio, deberá reconocer cuando se admita la demanda un derecho contingente en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta que corresponda, 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), saldos que se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

3) En relación con el terreno aportado al proyecto, de igual forma que los recursos monetarios por concepto de subsidios debe hacer parte del valor del patrimonio autónomo, debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Como en la consulta manifiesta que el valor en libros es superior al valor de transferencia al patrimonio autónomo, la diferencia se registra en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS.

Cumplido el objeto del contrato de fiducia, al recibir las viviendas construidas el Fondo Especial de Vivienda de Santiago de Cali debitará la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor de la vivienda y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Al realizar la entrega de las viviendas a cada uno de los beneficiarios, debitará la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

CONCEPTO 20119-157824 del 01-11-11

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	Aclaracion de los conceptos de las subcuentas que registran transacciones fiduciarias

Doctora
 ÁNGELA MARÍA LOAIZA CORTES
 Empresas Públicas de Medellín-EPM
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-157824, en la cual textualmente manifiesta: *"Quisiéramos claridad en la diferencia que existe entre las cuentas 142503 (encargo fiduciario-de inversión) (sic), 142504- (encargo fiduciario-de administración) (sic) y 142505 (encargo fiduciario de garantía) (sic), 190104 (encargos fiduciarios) y 192603 (Fiducia mercantil-patrimonios autónomos), es decir, que se registra en cada una de ellas, tanto como "Cuenta por Cobrar" como en "Otros Activos".*

En relación con lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, respecto del tema consultado es necesario aclarar que los códigos de las subcuentas relacionados como 142503 (encargo fiduciario-de inversión), 142504- (encargo fiduciario-de administración) y 142505 (encargo fiduciario de garantía), en realidad corresponden a la Cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por cuanto la cuenta 1425 se denomina DEPOSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, según lo establecido en el Catálogo General de Cuentas.

Ahora bien, en relación con las precisiones solicitadas es de tomar en consideración las disposiciones normativas del Régimen de Contabilidad Pública, en lo concerniente a:

PROCEDIMIENTOS 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, trata diferentes situaciones de transacciones fiduciarias, 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 (...)

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. (...)"

Así mismo, sobre las clases de fiducia el citado procedimiento entre otros aspectos, contempla:

"2. FIDUCIA DE INVERSIÓN- INVERSIONES CON DESTINACIÓN ESPECÍFICA. Es el negocio fiduciario en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente.

Los encargos fiduciarios celebrados con esta finalidad se registran debitando la subcuenta 142403- Encargo fiduciario-Fiducia de inversión, de la cuenta 1424- Recursos entregados en administración y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- Depósitos en instituciones financieras. (...)

4. FIDUCIA EN ADMINISTRACIÓN. Este procedimiento incluye el registro contable de la entrega de los recursos a la sociedad fiduciaria, del pago de obligaciones y de la administración y venta de bienes. (...)

8. FIDUCIA DE GARANTÍA. Este procedimiento incluye el registro contable de la entrega de bienes o recursos a la sociedad fiduciaria, del pago de obligaciones y de la administración y venta de bienes. (...)

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.

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.(...)" (Subrayado fuera de texto)

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

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. (...)"*

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. (...)"*

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. "*

CONCLUSIÓN

En relación con el tratamiento específico de las subcuentas, de las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 1901- RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y 1926-

DERECHOS EN FIDEICOMISO, es de observar que el entendimiento de cada subcuenta está dado por precisiones conceptuales que identifican casos particulares dentro de los parámetros generales de la cuenta, a efectos de lo cual es de tomar en consideración el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, citado en las consideraciones, en lo relacionado con las siguientes precisiones:

En términos generales el NEGOCIO FIDUCIARIO está definido como 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. En consecuencia las subcuentas consultadas se alinean con las siguientes particularidades:

142403 ENCARGO FIDUCIARIO - FIDUCIA DE INVERSIÓN. Recursos entregados en encargo fiduciario cuya finalidad principal es la constitución de un portafolio de inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente.

142404 ENCARGO FIDUCIARIO - FIDUCIA DE ADMINISTRACIÓN. Recursos entregados en encargo fiduciario, para ser meramente administrados por la sociedad fiduciaria.

142405 ENCARGO FIDUCIARIO - FIDUCIA DE GARANTÍA. Recursos entregados en encargo fiduciario con la finalidad de garantizar el cumplimiento de determinadas obligaciones.

190104 ENCARGO FIDUCIARIO (Reserva Financiera), recursos entregados en encargo fiduciario para la atención exclusiva de las obligaciones pensionales.

192603 FIDUCIA MERCANTIL – CONSTITUCION DE PATRIMONIO AUTONOMO. Recursos entregados mediante contratos de fiducia mercantil, que implican la transferencia meramente instrumental de la propiedad, con independencia de que la finalidad sea una fiducia de administración, de inversión o de garantía.

20. RELACIONADOS CON LAS CONSESIONES DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

CONCEPTO 20114-153561 del 06-05-11	
Este concepto da alcance al concepto 20111-150282 del 18-01-11	

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de INCO de la inversión privada en contratos de concesión por modalidad de infraestructura (portuaria-férrea)

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

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153561 mediante la cual solicita aclarar el pronunciamiento de este despacho a través del concepto 20111-150282, en relación con el tratamiento contable de la inversión privada realizada en virtud de los contratos de concesiones del modo carretero adjudicados por Invías. Sobre el particular me permito dar alcance a su solicitud:

El INCO dirigió su inquietud, en el tema que nos ocupa, sobre el reconocimiento realizado por esa entidad a partir de información compilada sobre hechos que no se habían reconocido históricamente y sobre los cuales interpretando la doctrina contable pública, procedió a registrar un débito a la cuenta 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones y un crédito a la cuenta 3255- Patrimonio Institucional Incorporado, por el valor de la inversión privada y por el valor de los peajes recaudados en virtud de los contratos de concesión correspondientes.

En el literal a) de las consideraciones del concepto por usted referenciado, se estableció que el registro pertinente era efectivamente el reseñado por la entidad aclarando: *"No obstante, el valor a registrar en tales conceptos debe corresponder exclusivamente a la inversión realizada por el concesionario puesto que el valor recaudado en los peajes dispuestos en la infraestructura en operación se destina a remunerar dicha inversión."* (Subrayado fuera de texto).

Seguidamente señaló el concepto: *"De acuerdo con lo anterior, no es procedente afectar la cuenta correspondiente a la infraestructura concesionada, en este caso la cuenta 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones -y por consiguiente el patrimonio-, con el valor correspondiente a la inversión privada y, adicionalmente, por el valor recaudado por peajes puesto que se estarían sobrestimando tales conceptos."* (Subrayado fuera de texto).

Considerando la situación planteada y una vez establecido el registro contable pertinente a fin de ajustar a la realidad económica el valor de la inversión privada y el valor de la infraestructura concesionada, se señaló: (...) *"resulta procedente reversar el valor que corresponda exclusivamente al recaudo por peajes que exceda el valor invertido por el concesionario que se ha venido reconociendo en las cuentas 1711- Bienes de Beneficio y Uso Público En Servicio-Concesiones y 3255- Patrimonio Institucional Incorporado."*

Atendiendo lo expuesto la expresión objeto de aclaración *"(...)que exceda el valor invertido por el concesionario que se ha venido reconociendo"*(...) debe contextualizarse en los términos reseñados en los párrafos precedentes, pero además en los términos de la conclusión del mismo concepto, que no busca algo diferente a que se reverse el valor recaudado por peajes y reconocido como un mayor valor de la infraestructura en servicio, puesto que no es procedente reconocer dicho recaudo como inversión privada y por ende como mayor valor de la infraestructura. En tal sentido lo conceptuado propende por la depuración del importe que por concepto de peajes se reconoció como mayor valor del activo concesionado, garantizando que allí se reconozca exclusivamente el valor invertido por el concesionario en la infraestructura.

CONCEPTO 201110-158298 del 25-10-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de INCO de la inversión privada en infraestructura portuaria (equipos adquiridos mediante leasing financiero-operaciones de dragado)

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 esta entidad con el expediente 201110-158298, mediante la cual, previas consideraciones en relación con las inversiones que realizan los concesionarios en la infraestructura portuaria, solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. En relación con la inversión que realiza el concesionario en equipos adquiridos mediante leasing financiero:

1.1 *"¿Cómo y en qué momento debe registrarse la inversión realizada por el concesionario en maquinaria adquirida a través de leasing financiero?"*

2. Con respecto a las operaciones de dragado en las concesiones portuarias:

2.1 ¿Son los dragados de capital y/o mantenimiento un mayor valor del bien concesionado o intervenido?

2.2 En caso de que los dragados se consideren un mayor valor del bien concesionado, ¿qué registros contables debe efectuar el INCO?

2.3 ¿Los dragados de mantenimiento pueden tomarse como gastos normales del concesionario?

2.4 Cuando deba reversarse el contrato de concesión, ¿qué conceptos deben considerarse para estimar el valor del muelle?

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. En relación con la inversión que realiza el concesionario en equipos adquiridos mediante leasing financiero:

1.1 *"¿Cómo y en qué momento debe registrarse la inversión realizada por el concesionario en maquinaria adquirida a través de leasing financiero?"*

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte, incorporado al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución No 237 de 2010, establece en relación con el tratamiento de la inversión privada de los concesionarios: "El monto de la inversión privada 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."(Subrayado fuera de texto).

Con base en los informes anteriormente referenciados, y teniendo en cuenta que en el caso de la infraestructura portuaria, corresponde al concesionario recuperar la inversión realizada mediante la estructuración de un modelo comercial que a partir de la explotación del bien de uso público permita remunerar su inversión y reconocer una contraprestación a la Nación, los valores invertidos por el concesionario en los equipos adheridos a la red portuaria, se reconocen como un mayor valor del bien de uso público en concesión.

Señala el Plan General de Contabilidad del RCP que los Bienes de Uso Público se reconocen por el costo histórico, estableciendo en el párrafo 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." (Subrayado fuera de texto).

2. Con respecto a las operaciones de dragado en las concesiones portuarias:

2.1 ¿Son los dragados de capital y/o mantenimiento un mayor valor del bien concesionado o intervenido?

El párrafo 179 del Plan General de Contabilidad Pública establece: (...) "En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto."(Subrayado fuera de texto).

2.2 En caso de que los dragados se consideren un mayor valor del bien concesionado, ¿qué registros contables debe efectuar el INCO?

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece en relación con la cuenta 1711- BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES:

"La cuenta 1711-Representa el valor de los bienes de uso público para el uso, goce y disfrute de la comunidad, que forman parte de un contrato de concesión el cual se encuentra en la etapa de explotación.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las obras terminadas que se trasladen de la cuenta 1706-Bienes de Uso Público en Construcción-Concesiones.*
- 2- El valor trasladado de la cuenta 1710-Bienes de Uso Público en Servicio.*
- 3- El valor de las erogaciones destinadas a mantener y/o conservar las condiciones de explotación de la Infraestructura, de conformidad con las cláusulas contractuales*
- 4- El valor de las erogaciones destinadas al mejoramiento y rehabilitación de la infraestructura, de conformidad con las cláusulas contractuales*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la infraestructura que se traslade a la cuenta 1710-Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.*
- 2- El valor de la infraestructura al momento de su entrega a otro ente. "(Subrayado fuera de texto).*

2.3 ¿Los dragados de mantenimiento pueden tomarse como gastos normales del concesionario?

No corresponde a este despacho pronunciarse calificando los gastos desde la perspectiva del concesionario, en tal sentido y en concordancia con lo expuesto en el numeral 2.1 de esta consulta, se ratifica que a la luz de lo dispuesto en el párrafo 179 del Plan General de Contabilidad Pública, la inversión realizada por el concesionario en mantenimiento, se reconoce por regla general como un mayor valor del activo concesionado, excepto si el importe invertido se puede identificar y medir confiablemente, en cuyo caso deberá reconocerse como un gasto.

2.4 Cuando deba reversarse el contrato de concesión, ¿qué conceptos deben considerarse para estimar el valor del muelle?

El numeral 14 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte, señala en relación con la devolución de bienes en la etapa de finalización del contrato de concesión y con respecto a los registros a realizar cuando la entidad actúa como gestora del contrato de concesión: *"Con anterioridad al traslado de los nuevos bienes a la entidad titular, la entidad gestora del 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 entrega a la entidad titular, de los bienes de uso público construidos, se registra con un débito en la subcuenta 310501-Nación, o 310502-Departamento, o 310503-Distrito, o 310504-Municipio,

de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, o 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red, de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES.

Con base en la cláusula de reversión, los bienes distintos de los bienes de uso público se trasladan a la entidad titular, con un débito en la subcuenta 310501- Nación, o 310502-Departamento, o 310503-Distrito, o 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, o 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208- CAPITAL FISCAL y un crédito a las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.”

CONCLUSIÓN

1.1 Atendiendo las consideraciones precedentes el momento del reconocimiento de la inversión del concesionario tiene lugar cuando bajo la modalidad de leasing financiero se ha configurado la adquisición del activo y este se encuentre en condiciones de operación o uso.

2.1 La inversión realizada por el concesionario en mantenimiento, mejoramiento o rehabilitación, se reconoce por regla general, atendiendo lo prescrito procedimentalmente, como un mayor valor del activo concesionado, excepto si el importe invertido en mantenimiento y/o conservación se puede identificar y medir confiablemente, en cuyo caso deberá reconocerse como un gasto.

2.2 Si las inversiones realizadas en dragado se consideran un mayor valor del Bien de uso público, el INCO deberá realizar un débito a la subcuenta de la cuenta 1711- BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES y un crédito a la cuenta Capital Fiscal del patrimonio.

2.3 Desde la perspectiva de la entidad contable pública gestora del contrato de concesión, la inversión realizada por el concesionario en mantenimiento se reconoce por regla general como un mayor valor del activo concesionado, excepto si el importe invertido se puede identificar y medir confiablemente, en cuyo caso deberá reconocerse como un gasto.

2.4 En la etapa de finalización del contrato de concesión y particularmente, a efectos de la reversión de la infraestructura así como de los bienes y equipos adheridos a la misma, corresponde a la entidad gestora del contrato solicitar a los concesionarios la información relativa al inventario y situación de tales activos, incluyendo los avalúos, con el fin de que la entidad gestora pueda identificar y valorar los bienes que de manera exclusiva hacen parte de la infraestructura portuaria, de aquellos que deben clasificarse como propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO 201111-159148 del 07-12-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la inversión privada en bienes de uso público concesionados por parte de la entidad pública concedente

Doctora
LUZ FANNY PARRA BERMÚDEZ
Profesional Especializada Administrativa y Financiera
Aeropuerto Olaya Herrera
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159148, la cual me permito responder en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que el *"Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera es una entidad descentralizada del orden Municipal, creada mediante acuerdo 55 de 1991, modificado por el Acuerdo 23 de 1994, Acuerdo 40 de 1994, adicionado por el acuerdo 41 de 2000, modificado por el Acuerdo 32 de 2001 y reglamentado mediante estatuto orgánico contenido en el Decreto Municipal 2299 de 2001"* y que su objeto es la *"Administración y desarrollo integral del inmueble que le fue entregado al Municipio de Medellín por el Fondo Nacional de Inmuebles mediante escritura pública número 6641 del 3 de Diciembre de 1985, de la Notaría Séptima de Bogotá, aclarada por escritura 2159 del 30 de mayo de 1986 de la misma notaría"*.

Indica también que de acuerdo con la actual misión, *"El Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera es una entidad descentralizada del Municipio de Medellín, dedicada a la supervisión y seguimiento del desarrollo del contrato de concesión del aeropuerto y a la gestión efectiva de los ingresos provenientes del mismo"*.

Señala en su comunicación que *"(...) actualmente estamos clasificados por la Contaduría General de la Nación como Empresa en cumplimiento de la norma contable, pero dada la nueva misión, en el sentido que no somos operadores ni administradores directos del Aeropuerto Olaya Herrera, ni competimos con precios de mercado, ni vendemos servicios, porque desde julio 15 de 2008 en desarrollo del contrato de concesión No. 8000011OK de 2008, estamos única y exclusivamente dedicados a supervisar el cumplimiento del mismo (...)"*, por lo cual solicita *"(...) se estudie la posibilidad de reclasificarnos como Empresa del Gobierno General, teniendo en cuenta además la naturaleza jurídica de la entidad, como es la de ESTABLECIMIENTO PÚBLICO (...)"*.

Adicionalmente en relación con la contabilidad de los bienes concesionados, manifiesta en su comunicación que *"(...) la consulta enviada a la CGN en agosto de 2010 hace alusión a la Resolución 192/2010 y esta fue derogada por la Resolución 237/2010, por tal motivo, se deja la misma consulta pero con la aplicación de la Resolución 237/2010, aclarando nuevamente que el Establecimiento Público Olaya Herrera no es el titular del inmueble donde opera actualmente la concesión entregada en julio de 2008, por tal motivo, quedan algunos vacíos en el sentido de saber si nos aplica o no la figura de Gestores, si registramos las inversiones que realiza el concesionario en la cuenta 17 o en las cuentas de orden"*.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

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 artículo 5º de la citada Resolución 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 (...)."*

El párrafo 22 del Plan General de Contabilidad Pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, señala que el entorno económico *"(...) se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas"* y el párrafo 23 establece que *"Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa"*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 24 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"* (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la aplicación de lo dispuesto en la Resolución 237 de 2010 y el papel del Establecimiento Público Aeropuerto Olaya Herrera, como señala el numeral 1 del artículo 6º de dicho acto administrativo, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la Infraestructura de transporte, caracteriza y diferencia los contratos de concesión de la infraestructura de transporte que son gestionados directamente por la entidad titular de los bienes objeto de concesión, de aquellas concesiones que son realizadas por otra entidad que se denomina gestor, que en el contexto de la resolución, es la entidad pública concedente u otorgante del contrato de concesión y que, en el caso particular de la infraestructura aeroportuaria recibirá en representación del Estado la contraprestación pactada en virtud del contrato de concesión.

El numeral 3 del artículo 6º de la Resolución 237 de 2010, establece que corresponde a la entidad gestora del contrato de concesión *"registrar los bienes recibidos en cuentas de orden por el valor en libros de la entidad titular, con un crédito en las subcuentas 934618-Bienes de uso público e históricos y culturales, 934619-Propiedades, planta y equipo y 934620-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, y un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)."*

La inversión realizada por el concesionario en el bien de uso público debe ser controlada y reconocida por la entidad gestora, en la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO CONCESIONES y de igual manera esa entidad concedente en el contrato de concesión, debe

reconocer la contraprestación que le corresponda por concepto de la explotación del bien de uso público concesionado.

El control por parte del concedente de la inversión realizada en los bienes concesionados permite que una vez se finalice el contrato de concesión se facilite la reversión de bienes y la devolución de la infraestructura, y si es el caso, el reintegro a la entidad titular, para lo cual la entidad gestora deberá realizar los registros establecidos en el numeral 14 del artículo 6º de la Resolución 237 de 2010.

CONCLUSIÓN

Dados los cambios en la estructura legal, y en especial, su constitución como Establecimiento Público del orden descentralizado del municipio de Medellín y atendiendo la función económica que cumple, se concluye que se trata de una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en especial a las normas allí señaladas para las entidades del Gobierno General.

La entidad pública que actúa como concedente u otorgante del contrato de concesión debe controlar y reconocer las inversiones realizadas en la infraestructura objeto de concesión con independencia que sea la titular del bien. Así mismo debe reconocer la contraprestación pactada en virtud del contrato. Para tal efecto, en calidad de gestor, aplica los registros establecidos en el artículo 6º de la Resolución 237 de 2010.

21. PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVALACIÓN DE LOS RECURSOS DEL FONPET

PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

22. 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

23. ESTRUCTURACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

CONCEPTO 20112-151940 del 22-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimientos relativos a la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Publicación de estados contables intermedios

Doctora
MILEIDI ISABEL CORPUS GREY
Contadora Pública
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20112-151940 en la cual consulta sobre la aplicación del cuestionario para la evaluación del Control Interno Contable, en lo relacionado con la pregunta si "¿Se publica mensualmente en lugar visible y de fácil acceso a la comunidad el balance general y el estado de actividad financiera, económica. Social y ambiental?" , y de forma específica sobre los siguientes aspectos:

- "1. ¿Las entidades pueden calificar esta pregunta con 5 que significa "se cumple plenamente", o 4 "se cumple en alto grado", siendo que el reporte NO lo realizan mensualmente, sino que se realiza trimestralmente? Por ejemplo ISA, XM, INTERNEXA e ISAGEN?"*
- 2. ¿La calificación de 4 o 5 puede ser justificado porque a pesar de no realizarse la publicación mensualmente, se tiene en sus procedimientos y políticas, publicarlos trimestralmente? Por ejemplo ISA, XM, iINTERNEXA e ISAGEN?"*
- 3. ¿Se entiende como lugar visible publicar los Estados Financieros en la Página Web de la entidad? como por ejemplo ISA, XM, INTERNEXA e ISAGEN?"*
- 4. ¿Algunas entidades que se rigen por las normas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación, están autorizadas para no cumplir con el cumplimiento expreso de la pregunta descrita como por ejemplo ISA, XM, INTERNEXA e ISAGEN?"*
- 5. De igual manera, ¿la publicación de los Estados financieros, mensual, trimestral y anual, deben ir acompañados de la certificación del Gerente, Presidente o la denominación de acuerdo a la entidad, independiente del dictamen del Revisor Fiscal en las empresas que lo requieren? por ejemplo ISA, XM, INTERNEXA e ISAGEN?"*

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos, en primera instancia al numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, el cual en relación con los deberes de los servidores públicos establece:

(...)

"36. 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".

De otra parte, el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

"1. FORMALIDADES COMUNES PARA LA ELABORACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS.

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.

En su elaboración y divulgación deben tenerse en cuenta las siguientes directrices:

(...)

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.

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, principalmente las referidas a:

(...)

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública, y por el contador público con el número de tarjeta profesional.

6. FIRMAS DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS.

Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión "Ver certificación anexa". Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión "Anexo dictamen", enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa.

7. PUBLICACIÓN DE LOS 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).

En relación con el dictamen de los estados contables intermedios, el numeral 6 de la Circular Externa No. 15 de septiembre 24 de 1997 de la Superintendencia de Sociedades, dispone que: "Los estados financieros de períodos intermedios deben ser certificados o dictaminados, de conformidad con los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995.

"Adicionalmente, con respecto al dictamen del revisor fiscal y aunque la revisión sea limitada, debe rendir un informe sobre dichos estados financieros intermedios, dictamen en el que revele, como mínimo, los asuntos de importancia que afecten los mismos".

De forma complementaria, artículo 2º de la Ley 527 de 1999, establece que: "Para los efectos de la presente ley se entenderá por:

a) *Mensaje de datos. La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el Intercambio Electrónico de Datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax".*

El artículo 10º de la mencionada Ley, respecto a la admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos, dispone que “*Los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria es la otorgada en las disposiciones del Capítulo VIII del Título XIII, Sección Tercera, Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil.*”

En toda actuación administrativa o judicial, no se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo tipo de información en forma de un mensaje de datos, por el sólo hecho que se trate de un mensaje de datos o en razón de no haber sido presentado en su forma original”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. De acuerdo con lo establecido en la Ley 734 de 2002 y el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las entidades no pueden calificar con 5 o 4 la pregunta No. 42 del formato de evaluación de Control Interno Contable, si no realizan mensualmente la publicación de los estados contables intermedios.
2. No se puede justificar el incumplimiento a las normas anteriormente citadas en el hecho de que las entidades contables públicas hayan expedido procedimientos y políticas, toda vez que tanto la Ley como el procedimiento prevalece sobre las políticas y procedimientos que defina internamente la entidad.
3. Respecto a si se entiende como lugar visible para publicar los Estados Financieros la Página Web de la entidad, de acuerdo con lo establecido por la Ley 527 de 1999, los mensajes de datos generados por medios electrónicos, ópticos o similares, como el Internet, son admisibles como medios de prueba y tienen fuerza probatoria de acuerdo con las disposiciones establecidas en el Código de Procedimiento Civil.
4. De acuerdo con lo establecido en la Ley 734 de 2002, los servidores públicos están obligados a publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes financieros y contables que determina la Contaduría General de la Nación, sin que de forma expresa o tácita se exceptúe de tal obligación a ningún servidor público o entidad pública.
5. Tal como establece el procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables intermedios aunado a lo definido por la Superintendencia de Sociedades, estos deben publicarse junto con la certificación correspondiente sin perjuicio de la periodicidad en que sean elaborados. En cuanto a la obligatoriedad de ser dictaminados, estos deben publicarse incluyendo el respectivo dictamen del Revisor Fiscal en los términos definidos en la Circular Externa No. 15 de 1997.

CONCEPTO 20112-151744 del 28-03-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE

Tema	1.1	Procedimientos relativos a la estructuración y presentación de los estados contables básicos
Subtema	1.1.1	Estructura de notas a los estados contables básicos

Doctora
ADRIANA MARÍA ARREDONDO RESTREPO
Contraloría Municipal de Envigado
Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151744, en la cual consulta la forma de presentación y elaboración de las Notas contables.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establecen en los párrafos 375 al 381 lo siguiente:

"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.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable..

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

378. Relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras. Estas notas deben prepararse cuando existan limitaciones o deficiencias que afecten la consistencia y razonabilidad de la información contable, tales como bienes, derechos y obligaciones no reconocidos o no incorporados; hechos

sucedidos con posterioridad a la fecha de cierre del período contable que pueden tener efectos futuros importantes o saldos pendientes de depurar, conciliar o ajustar.

379. Relativas a la valuación. Estas notas describen las bases particulares de medición adoptadas por la entidad para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública.

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

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)

De forma complementaria el numeral 1 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las formalidades comunes para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos, dispone que: *“Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos”.*

El numeral 16 del citado procedimiento en cuanto a las notas a los estados contables básicos, dispone que: *“Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública”.* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que las notas a los estados contables básicos hacen parte integral de los mismos, y son de carácter general y específico. Las primeras se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como en los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable; y las específicas tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable que se revelan de acuerdo a la clasificación del Catálogo General de Cuentas. Las notas a los estados contables deben diligenciarse atendiendo lo establecido en las Normas técnicas y en el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

Ahora, si bien es cierto que la Contaduría General de la Nación no exige el envío de los estados contables los cuales 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 contable, sí exige el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública CHIP, para lo cual, dadas las limitaciones que se presentan en la

plataforma tecnológica, las entidades deben elaborar las Notas a los estados contables haciendo referencia a los aspectos de mayor importancia y materialidad.

CONCEPTO 20114-153479 del 07-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimientos relativos a la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Presentación de estados contables de períodos intermedios

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5705 Fondos entregados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de las entidades territoriales del pago de conciliaciones, condenas, indemnizaciones y cualquier otra forma de resolución de conflictos de las Contralorías en cumplimiento de la Ley 1416 del 13-09-10

Doctora
TEOTILA OBREGON MORENO

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones radicadas con los expedientes 20114-153479 y 20114-153270, las cuales me permito atender en el sentido en que fueron formuladas:

- "1. ¿Los estados contables intermedios deben ser comparativos Ej: a marzo 31 de 2011 lo comparo con marzo de 2010 o se hace referencia al cierre del periodo anterior frente al movimiento del primer trimestre?"*
- 2. ¿El modelo que se presenta en el manual de procedimientos Pág. 484, puede entenderse que aplicaría solo para el cierre del periodo? ¿Debe ser aplicado este para los estados intermedios?"*
- 3. El numeral 7. PUBLICACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BASICOS (Capítulo II del manual de procedimientos) determina en el párrafo segundo, el representante legal y el contador deben emitir balances y estados de actividad mensual y publicarlos. ¿Los estados intermedios al cual se hace referencia corresponden solo a la operación del mes o al balance acumulado?"*
- 4. ¿Teniendo en cuenta que la ley 1416 de 2010 dejó en cabeza de las entidades territoriales las contingencias de las Contralorías territoriales, en este sentido, las contralorías deben desmontar de sus cuentas de orden las contingencias?"*

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1, 2 y 3. Estados contables

En relación con la preparación de los estados contables básicos en forma comparativa, me permito informarle que este Despacho se pronunció mediante concepto 20105-143401, del 23 de julio de 2010, dirigido al Dr. Héctor Fabio Castro, del cual anexo copia, en el que se señaló que: *"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 su segunda pregunta, los párrafos 365 y 400 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresan que: *"365. Noción. 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."*

400. La fecha de cierre se refiere al último día del período con el cual están relacionados los estados contables básicos y corresponde al 31 de diciembre, de conformidad con el principio de Período contable". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 1º 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."* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 7º del mismo procedimiento, determina que: *"El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. 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)

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)

4. Procesos judiciales

El artículo 3º de la Ley 1416 de 2010 por medio de la cual se establece el control fiscal, establece que: *"En desarrollo del fortalecimiento, garantía y salvaguarda del control fiscal territorial, las entidades territoriales correspondientes, asumirán de manera directa y con cargo a su presupuesto el pago de las conciliaciones, condenas, indemnizaciones y cualquier otra forma de resolución de conflictos de las Contralorías, sin que esto afecte el límite de gastos del funcionamiento en la respectiva Contraloría Territorial."* (Subrayado fuera de texto)

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, 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:

- 1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.*
- 2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.*
- 3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.*
- 4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.*
- 5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.*
- 6. Formas alternativas de organización contable".* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1º del mismo Procedimiento en relación con las entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación, señala que: *"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 departamentos, 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".

El numeral 2º del citado procedimiento, en relación con las entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola, expresa que: *"La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran.*

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.

c) El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, ó 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda'. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1, 2 y 3. Estados contables

En relación con la preparación de los estados contables básicos en forma comparativa, me permito informarle que este Despacho se pronunció mediante concepto 20105-143401, del 23 de julio de 2010, dirigido al Dr. Héctor Fabio Castro, del cual anexo copia, en el que se señaló que. *“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”.

En relación con el segundo punto de su consulta, el modelo de presentación de los estados contables básicos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública no es un modelo obligatorio sino ilustrativo, dado que la entidad debe presentar sus estados contables con base en una clasificación que permita una adecuada interpretación de la información por parte de los usuarios de la misma, considerando entre otros, la liquidez de sus activos y exigibilidad de sus pasivos, o la función o naturaleza de sus bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos. Por lo anterior, el modelo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública puede ser aplicado tanto para los estados contables del final del período, como para los estados contables intermedios.

De otro lado, de lo señalado por el Régimen de Contabilidad Pública y la Ley 734 de 2002, se concluye que los estados contables deben publicarse de manera mensual y en un lugar visible y público, acompañados de la certificación y del dictamen del revisor fiscal cuando a ello haya lugar. Los estados contables deben presentarse de forma acumulativa, con el fin de que los distintos usuarios de la información contable conozcan la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad, el resultado de sus operaciones y la generación de flujos de recursos de la misma.

4. Procesos judiciales

De conformidad con lo señalado en la Ley 1416 de 2010, las entidades territoriales asumirán de manera directa y con cargo a su presupuesto el pago de las conciliaciones, condenas, indemnizaciones y cualquier otra forma de resolución de conflictos de las Contralorías; por lo tanto, el reconocimiento contable de los procesos judiciales en contra de las Contralorías territoriales están a cargo de éstas y no de los municipios, es decir que las contralorías deben reconocer las contingencias, pasivos estimados, y pasivos reales que se deriven de este tipo de procesos.

En ese sentido, si el Municipio y la Contraloría territorial ejecutan su proceso contable a través de contabilidades independientes, cuando el Municipio, en cumplimiento de la Ley realice el pago de las obligaciones que se desprendan de los fallos definitivos, debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Contraloría territorial reconoce un débito en la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por lo anterior, la Contraloría territorial no debe desmontar las cuentas de orden contingentes, dado que deben reconocer contablemente cada una de las etapas que de deriven de los procesos judiciales.

Ahora, en caso de que el Municipio y la Contraloría territorial ejecuten su proceso contable de forma integrada, el reconocimiento de los procesos judiciales en contra quedaran incorporados en la contabilidad del Municipio.

24. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

CONCEPTO 20112-151589 del 04-04-11			

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que el Muninicipio de Gachancipá presente informes individuales con destino a la CGN por concepto del servicio de aseo

2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/ Confiabilidad
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de corregir errores o impresiones de períodos anteriores en el periodo actual

Doctora
BRISSA MILENA GONZÁLEZ BARRETO
Coordinadota Control Interno
Alcaldía de Gachancipá
Gachancipá - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151589, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: "(...) el Municipio de Gachancipá en el año 2003 realizó el proceso de Saneamiento Contable de conformidad con la Ley 716 de 2001 y el Decreto 1882 de 2003, para lo cual había un plazo máximo que vencía en el año 2005. Pese a las actuaciones adelantadas en ese año (Inventarios, Estudios de Títulos y Avalúos, etc.), a la fecha los balances y estados contables no están ajustados a la realidad o más bien actualizados, ya que ni la cartera, ni los activos del Municipio, en relación con la Prestación de Servicios Públicos Domiciliarios de Alcantarillado y Aseo, de los cuales somos prestadores directos. No reflejan su estado actual.

Como es de su conocimiento, nuestro Municipio como Prestador Directo de los servicios públicos domiciliarios antes mencionados, debe reportar información contable y financiera en contabilidad separada, acerca de dichos servicios, que pese a que ellos se desprendan de un mismo presupuesto anual con los demás servicios prestados por la Alcaldía Municipal. Sin embargo, a la fecha no ha sido posible separar la Contabilidad, ni tampoco actualizar y discriminar los activos y la cartera actual no está depurada, en esta materia".

Por lo anterior consulta:

1. El procedimiento a seguir con el fin de separar la contabilidad de la prestación de servicios públicos de alcantarillado y aseo a efectos de reportar de esa manera la información en el Servicio Único de Información-SUI.
2. ¿Es posible o no modificar o corregir mediante el Comité de Sostenibilidad Contable, los Balances de años anteriores con el fin de separar los activos de Servicios Públicos, o de lo contrario estamos obligados a mantener dicha información en el estado actual pese a las posibles sanciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios?
3. El procedimiento a seguir en cumplimiento de la normatividad de saneamiento o sostenibilidad contable y las facultades y/o obligaciones de la Contadora del Municipio, quien manifiesta no estar facultada por la Ley para corregir los Estados Financieros y/o Balances pertinentes a los servicios públicos domiciliarios de aseo y alcantarillado correspondientes a años anteriores, que son los Balances que aún no se han podido reportar en el SUI.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1 y 2. Formas de organización y ejecución del proceso contable

En relación con el procedimiento a seguir por parte de la entidad para separar la contabilidad de la prestación de servicios públicos de alcantarillado y aseo de la de la Alcaldía, me permito manifestarle que mediante el concepto 20108-146603, del 7 de octubre de 2010, dirigido a la Doctora Claudia Cleofe Caldera Miranda, Contadora del Municipio de Planeta Rica, del cual anexo copia, este Despacho señaló que: *"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".

Por su 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, 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:*

- 1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.*
- 2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.*
- 3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.*
- 4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.*
- 5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales. 6. Formas alternativas de organización contable".* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 11 del mismo Procedimiento en relación con las entidades contables públicas organizadas a través de unidades o centros de responsabilidad contable, señala que: *"Cuando la entidad contable pública organiza internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar a los respectivos centros o áreas de responsabilidad contable para el cumplimiento de sus funciones.*

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con unidades o centros o áreas de responsabilidad contable se caracteriza por aspectos tales como:

- a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes unidades.*
- b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la unidad central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.*

- c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable deben estar centralizadas las actividades de preparación de la información contable para el suministro a los diferentes usuarios que la requieran.
- d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes unidades y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.
- e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- f) Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información.
- g) Si existen relaciones contables entre las diferentes unidades o centros o áreas de responsabilidad contable a través de operaciones internas, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.
- h) Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal, según corresponda".

3. Estados contables

El párrafo 29 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala 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". (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 102 del mismo texto normativo 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)

El párrafo 104 expresa en relación con la razonabilidad como elemento para cumplir con la característica cualitativa de la información contable de Confiabilidad, que: "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)

CONCLUSIÓN

1 y 2. Formas de organización y ejecución del proceso contable

Con base en las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad implementar las acciones y mecanismos necesarios que le permitan separar dentro de su información contable, la información

requerida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el Sistema Único de Información-SUI, toda vez que dichas acciones o mecanismos responderán a la forma en que la entidad, dentro de autonomía administrativa, organice y ejecute su proceso contable.

No obstante lo anterior, si la entidad lo considera, es viable que la Alcaldía al prestar alternamente a su actividad principal servicios públicos domiciliarios, ejecute su proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad dadas las características de este tipo de organización y ejecución del proceso contable, tal como se señaló en las consideraciones.

3. Corrección de estados contables de períodos anteriores

La información contable al requerir de la razonabilidad como elemento para garantizar su confiabilidad, conlleva a que los estados contables reflejen la situación financiera, los resultados obtenidos y la generación de flujos de recursos de la entidad contable pública, de conformidad con los hechos, operaciones y transacciones que realiza, información que se constituye en un insumo básico para la toma de decisiones, el control de los recursos y la rendición de cuentas a los distintos usuarios de la información.

En esa medida, los errores o imprecisiones que se identifiquen y que correspondan a períodos anteriores, deben corregirse en el período actual, según la naturaleza del error o imprecisión identificada; lo anterior, con independencia de que en dichos períodos anteriores el contador público que preparó los estados contables ya no se encuentre vinculado a la entidad o no sea el mismo que prepara los estados contables en la actualidad.

De otro lado, respecto a que dichos estados contables no se hayan reportado de manera oportuna a través del Sistema Único de Información-SUI, me permito manifestarle que esta una situación se la entidad debe solucionar directamente con la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por ser la entidad de inspección, vigilancia y control de los servicios públicos domiciliarios.

CONCEPTO 20112-151930 del 29-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC de los hechos económicos que se desprenden de los proyectos productivos realizados al interior de las cárceles

Doctora
PATRICIA POLANCO
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151930, en la cual consulta el procedimiento contable de los hechos económicos que se desprenden de los proyectos productivos realizados al interior del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC. Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Manifiesta en su comunicación que:

- "1.- Cada proyecto productivo es un negocio individual, que lleva su propia contabilidad y su propio presupuesto.*
- 2.- Cada proyecto productivo genera utilidades, que se liquidan de manera individual, mensualmente.*
- 3.- De las utilidades liquidadas mensualmente se efectúa giro a la Caja Especial de establecimiento (30%) y el restante se utiliza en reinversión para el mismo proyecto, para gastos administrativos (papelería, elementos de aseo, maquinaria, bonificación internos, otros) o para fortalecer otros proyectos del mismo establecimiento. Estos se registran como Gastos y la Maquinaria como Activo del Proyecto*
- 4.- Se efectúan registros de los costos en la contabilidad de cada proyecto.*
- 5.- De la Caja Especial de cada establecimiento se efectúan Giros Reglamentarios a la Sede Central, recursos que se invierten en proyectos de otros establecimientos y se incorporan al Presupuesto de la entidad. Estos giros Reglamentarios son registrados en el establecimiento como Gastos".*

Respecto de las utilidades generadas producto del desarrollo de los proyectos productivos, el artículo 5º del Acuerdo 010 de 2004, por medio del cual se expide el Reglamento General para el manejo de los recursos propios del INPEC, generados en los Establecimientos de Reclusión, señala que: *"Gastos de las Cajas Especiales: Todos los gastos de las Cajas Especiales deben corresponder a la financiación de programas de resocialización, rehabilitación, reinserción de internos, y financiación de programas de servicios social, de acuerdo con apropiaciones autorizadas en los presupuestos aprobados de conformidad con las normas que más adelante se establecen. Los gastos serán de cuatro tipos: a) Gastos de Funcionamiento; b) Gastos de Funcionamiento con fundamento en los procesos de atención social y tratamiento penitenciario de los internos; c) Gastos de producción y d) Participaciones a los Fondos de Rehabilitación y Maquinaria".* (Subrayado fuera de texto)

El literal d) del citado artículo expresa que: *"d) Participaciones: Las participaciones legales a los Fondos Especiales serán de dos tipos:*

- 1. Veinte por ciento (20%) para el Fondo de Rehabilitación;*
- 2. Diez por ciento (10%) para el Fondo de Maquinaria".*

En reunión sostenida con la entidad, se manifestó que la información reportada por los establecimientos de reclusión es consolidada por las respectivas direcciones regionales y remitida a la sede central en donde se efectúa la consolidación final.

En ese sentido, el numeral 10, del Capítulo III, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable y en referencia a las entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales, regionales o similares, señala que: *"Cuando una entidad contable pública está organizada a través de seccionales o regionales, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja*

parte de la información contable en forma separada, y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la respectiva entidad y en cabeza del Representante Legal y del Contador, por tanto, la información contable debe ser observada y analizada integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar a estas unidades para el cumplimiento de sus funciones'.

El literal h) del mismo numeral, expresa que: *"Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal, según corresponda".*

El párrafo 61 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).

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)

Por su parte, el párrafo 119 del mismo instrumento normativo, señala en relación con el principio de contabilidad pública 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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, para el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones que se realizan al interior del INPEC para el desarrollo de proyectos productivos, se deben tener en cuenta cada uno de los siguientes momentos a saber:

Entrega de recursos para el desarrollo de proyectos productivos

Los recursos girados bien sea por la Dirección General del INPEC a las distintas regionales, entre las regionales, o desde las regionales a la Dirección General, se reconocen mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Dirección General o la regional que recibe los recursos reconoce 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.

Lo anterior, dado que el traslado de dichos recursos se constituyen en una operación interna, y en ese sentido, al agregar la información de la Dirección General con la de las distintas regionales, su efecto es nulo, puesto que el traslado de recursos no genera una salida de los mismos de la entidad.

Reconocimiento de la aplicación de recursos en la ejecución de los proyectos productivos

Considerando que cada Regional lleva su propia contabilidad, cada una de ellas debe reconocer, mediante un proceso de agregación, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos generados por cada proyecto productivo a su cargo.

Reconocimiento de utilidades o pérdidas generadas en los proyectos productivos

En relación con el reconocimiento contable de las utilidades y pérdidas originadas por los proyectos productivos, se debe tener en cuenta que al incorporar los ingresos, gastos y costos en la información de la entidad no se requiere el reconocimiento contable de los resultados obtenidos por los proyectos productivos de forma separada, dado que cuando el INPEC elabore el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental incorporará los resultados obtenidos en los distintos proyectos, esto es la utilidad o pérdida generada en el período que corresponda.

Reconocimiento contable de los fondos de maquinaria y de rehabilitación

Respecto a los fondos de maquinaria y rehabilitación a que se refiere el literal d) del artículo 5º del Acuerdo 010 de 2004, se debe tener en cuenta que si bien éstos fondos hacen referencia a recursos con destinación específica que se calculan con base en las utilidades que genere cada proyecto productivo; en tal sentido dichos fondos no son objeto de reconocimiento separado en la información contable de la entidad.

En ese orden de ideas, los activos, gastos o costos incurridos con cargo al Fondo de Rehabilitación se reconocerán como tales según su naturaleza. En tanto que los bienes adquiridos con cargo al Fondo de maquinaria se reconocerán en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Préstamos entre proyectos

Los préstamos realizados entre proyectos productivos se reconocen al interior de la información contable de cada proyecto como una cuenta por cobrar o una cuenta por pagar según corresponda, no obstante, al agregar dicha información a la información contable de la Regional deben ser objeto de eliminación, dado que son operaciones que realizan al interior de la entidad y no con terceros. Cabe anotar, que si bien cada proyecto productivo lleva su propia contabilidad, éstos no se consideran en sí mismos como una entidad contable pública.

CONCEPTO 20115-153925 del 11-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Funcionarios responsables de certificar los estados contables en un ente público

Doctora
MARÍA PIERINA GONZÁLEZ FALLA
Secretaria General
Ministerio de Comercio Industria y Turismo
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153925, en la cual solicita concepto sobre quiénes son los funcionarios habilitados para certificar los Estados Contables del Ministerio.

De otra parte consulta si la fecha de corte de los Estados Contables es la misma en que deben ser suscritos o si ésta es y debe ser posterior a la primera.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El párrafo 361 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables establece que: *"al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación.*

El capítulo II del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las formalidades comunes para su elaboración y divulgación, dentro de las cuales destacamos:

"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”.

El numeral 4 del mencionado procedimiento, respecto a los responsables de su preparación y presentación establece: *“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”.*

Respecto a la certificación de los Estados Contables, en numeral 5 del procedimiento en mención dispone que: *“Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, principalmente las referidas a:*

- a) Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.*
- b) Que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.*
- c) Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.*
- d) Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.*

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública, y por el contador público con el número de tarjeta profesional. (Subrayado fuera de texto).

En relación con la obligatoriedad de firmar los estados contables básicos, el numeral 6 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, establece que: *“Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.*

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, el cual 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". (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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que tal como lo establecen las normas técnicas relativas a los estados contables y el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, éstos deben certificarse mediante la firma del representante legal de la entidad y la del contador público responsable de su preparación, entendiéndose como responsable de la preparación al funcionario que ostente la calidad de contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública.

En lo relacionado con la interpretación de las funciones del cargo del Asesor Grado 1020-08 y del Profesional Especializado 2028 grado 15 para determinar la responsabilidad de certificar los Estados Contables del Ministerio, 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 misma.

En cuanto a definir si la fecha de corte es la misma en la que deben ser suscritos los estados financieros o si ésta fecha es y debe ser posterior a la de corte, de acuerdo a lo establecido en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, estos se preparan al finalizar el período contable, una vez se hayan realizado los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad, actividad que se prolonga hasta el 15 de febrero de cada año, fecha en la cual los entes públicos deberán reportar la información a la Contaduría General de la Nación, en consecuencia, la fecha de suscripción es normalmente, posterior a la de corte.

CONCEPTO 20115-154297 del 17-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE

	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable del traslado de fondos entre la administración central (Municipio de Bello) y la Contraloría Municipal, eliminación de operaciones recíprocas y validación de la información

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	13 Rentas por cobrar
	Subtema	1.1.1	Registro de las operaciones de cruces de cuenta entre el Municipio y particulares

3	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4195 Devoluciones y descuentos (Db)
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del municipio de Bello de las devoluciones en impuesto predial, industria y comercio y estampillas

Doctora
 BIANEDT ASTRID ZAPATA CORREA
 Jefe de Contabilidad
 Municipio de Bello
 Bello - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154297, en la cual consulta:

1. Qué código contable debe utilizar la Contraloría Municipal para reportar las operaciones de traslado de fondos como entidad pública agregada. Si la información en el formato CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS no presenta duplicidad entre la entidad agregada y la agregadota, y si existe la opción de validar la información de las entidades agregadas.
2. Si el tratamiento contable que se debe dar a los Fondos de Servicios Educativos es similar al de las entidades agregadoras.
3. Cuáles son las cuentas que se utilizan para registrar las operaciones de cruces de cuenta entre el municipio y particulares, y si tiene afectación presupuestal.
4. Cuáles son las subcuentas a utilizar para registrar la devolución en el impuesto predial, industria y comercio, estampillas, entre otros, y si ésta operación tiene afectación presupuestal.

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

CONSIDERACIONES

- 1. Traslado de fondos entre la Administración Central y la Contraloría Municipal, eliminación de operaciones y validación de la información.**

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 texto normativo en el literal a) del numeral 2, en relación con la organización del proceso contable en forma independiente, señala: *"La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables".*
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el inciso 3° del numeral 2.3.9 del Instructivo 11 de 2010, en lo relacionado con las operaciones recíprocas consigo misma, expresa: *"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 Contaduría General de la Nación. En consecuencia, en estos casos no deben subsistir operaciones recíprocas consigo misma".*
(Subrayado fuera de texto)

2. Tratamiento contable de fondos de servicios educativos.

Sobre este tema, este Despacho se permite manifestarle que la Contaduría General de la Nación ya se pronunció en el numeral 1 del Expediente 20104-142486 del 26 de mayo de 2010, del cual anexo copia, dirigido al doctor Héctor Johel Flórez Duque, Auditor de la Contraloría General del Municipio de Manizales, en el sentido de que *"(...) 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".*

3. Registro de las operaciones de cruces de cuenta entre el municipio y particulares, y si tiene afectación presupuestal.

El cruce de cuentas es un proceso mediante el cual se compensan parcial o totalmente los derechos frente a un tercero, con obligaciones existentes a favor del mismo, derivados de las distintas transacciones u operaciones celebrados entre sí.

4. Subcuentas a utilizar para registrar la devolución en el impuesto predial, industria y comercio, estampillas, entre otros, y si ésta operación tiene afectación presupuestal.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), como: *"el menor valor de los ingresos fiscales como consecuencia de las devoluciones y descuentos originados en disposiciones legales, que se presentan en el periodo contable."*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 1401-Ingresos no Tributarios, 1402-Aportes sobre la Nómina, 1403-Rentas Parafiscales y las subcuentas 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes y 242513-Saldos a Favor de Beneficiarios".

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas, contiene las subcuentas 419502-Ingresos no tributarios, 419510-Impuesto predial unificado, y la 419511-Impuesto de industria y comercio.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Traslado de fondos entre la Administración Central y la Contraloría Municipal, eliminación de operaciones y validación de la información.

Teniendo en cuenta que la consulta establece la existencia de un proceso contable en forma independiente, y la ejecución del presupuesto de gastos de la entidad territorial en el cual se transfiere el recurso de la cuota de fiscalización y auditaje se configura una transferencia, corresponde a la Administración Central como entidad agregadora, agregar la información de la Contraloría Municipal mediante un proceso extracontable como si fuera una sola, con independencia de que la totalidad de las actividades del proceso contable se administren y controlen en forma independiente.

En relación con las transacciones que se realizan entre las entidades públicas agregadas y la agregadora, corresponde a la entidad pública agregadora efectuar las conciliaciones y eliminaciones de las transacciones entre todas las entidades que conforman el agregado como lo prescribe el Instructivo 11 de 2010, mediante el cual se señalan las Instrucciones relacionadas con el cambio de vigencia 2010 - 2011, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación, y otros aspectos del proceso contable, con lo cual se elimina el doble impacto en las cuentas de los estados de actividad financiera, económica, social y ambiental.

Con respecto a la validación de la información financiera, económica, social y ambiental de las entidades agregadas, sí es viable efectuar una validación de sus reportes individuales, a efectos de garantizar la consistencia en la información y el cumplimiento de las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, para lo cual el organismo descentralizado puede obtener el software de validación siguiendo la ruta: *www.chip.gov.co*, ingresar a *Consultas/Documentos estrategicos/Instructivos Implementación CHIP/ Guía para instalación de los formularios CHIP categorías CGN*, y realizar su propio proceso de validación, o en su defecto, validarla en el CHIP Local de la Administración Central utilizando el código del Municipio, sin ejecutar el paso de envío de la información a la Contaduría General de la Nación.

2. Tratamiento contable de fondos de servicios educativos.

Sobre este tema, este Despacho se permite manifestarle que la Contaduría General de la Nación ya se pronunció en el numeral 1 del Expediente 20104-142486 del 26 de mayo de 2010, del cual

anexo copia, dirigido al doctor Héctor Johel Flórez Duque, Auditor de la Contraloría General del Municipio de Manizales, en el sentido de que "(...) *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*".

3. Registro de las operaciones de cruces de cuenta entre el municipio y particulares, y si tiene afectación presupuestal.

Dado que el cruce de cuentas implica la existencia de un derecho y de una obligación con un tercero, el registro procede debitando la cuenta del registro de la obligación y acreditando la cuenta que registra el derecho, por el valor convenido en el cruce de cuentas.

Con respecto a si el cruce de cuentas tiene afectación presupuestal, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que deben estar definidos en el Estatuto Orgánico del Presupuesto del nivel al que pertenece la entidad o por la autoridad presupuestaria competente.

4. Subcuentas a utilizar para registrar la devolución en el impuesto predial, industria y comercio, estampillas, entre otros, y si ésta operación tiene afectación presupuestal.

Las devoluciones en el pago del impuesto predial, industria y comercio y estampillas, se registra debitando las subcuentas 419510-Impuesto predial unificado, 419511-Impuesto de industria y comercio, y las estampillas en la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), y acreditando las subcuentas 130507-Impuesto predial unificado, 130508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL o las subcuentas 131007-Impuesto predial unificado, 131008-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, y la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO 20115-154353 del 05-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Reporte de operaciones recíprocas

Doctora
MÓNICA EUGENIA ÁLVAREZ GUTIÉRREZ
Directora Operativa de Contaduría y Contadora
Municipio de Pereira
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154353, en la cual consulta las operaciones recíprocas que en desarrollo del convenio de cofinanciación se generan en los siguientes casos con Megabus S.A., entidad ejecutora del Sistema Integrado de Transporte Masivo del área metropolitana del Centro Occidente de Pereira:

1) Por las transferencias de recursos que entrega el Municipio de Pereira y que Megabús S.A. reporta en las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN con contrapartida en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2) Para el control de las obras realizadas, las cuales son registradas por Megabús S.A. en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN con contrapartida en la cuenta 8915-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, al respecto pregunta si el municipio de Pereira debe reportar estos proyectos de inversión en cuentas de orden.

3) El control de los activos derivados de la ejecución de las obras es contabilizado en cuentas de orden por Megabus S.A., pregunta si el Municipio de Pereira debe incorporar estos activos en cuentas de orden.

Además consulta si al enviar el informe de cuentas recíprocas deben incluir las cuentas de orden.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 382 del PGCP en las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, 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."*

De otra parte, 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."*

CONCLUSIÓN

De conformidad con el Procedimiento contable relacionado con las formas y organización del proceso contable, el informe de operaciones recíprocas que las entidades contables públicas deben enviar periódicamente a la CGN, no incluye cuentas de orden.

Ahora bien, en relación con las operaciones recíprocas que Megabús S.A. reporta con el Municipio, originadas en los registros contables que esta empresa realiza por los recursos recibidos para desarrollar el Sistema Integrado del Transporte Masivo del área metropolitana del Centro Occidente de Pereira, es necesario el envío de los documentos soporte que permitan sustentar el tratamiento

contable que Megabús S. A. está aplicando a los bienes adquiridos, así como a las inversiones desarrolladas. Lo anterior en consideración a que revisada la base legal así como el convenio suministrado, el tratamiento contable sería diferente.

CONCEPTO 20116-155494 del 10-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del ICBF de las operaciones entre sus unidades

2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de partidas pendientes en conciliaciones bancarias

3	TÍTULO	1	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Principio de contabilidad pública/ De engo o causación Normas técnicas relativas a los pasivos
	Subtema		Causación y soportes de cuentas por pagar

Doctora
LUZ STELLA HERNÁNDEZ RUIZ
Directora Financiera
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155494, en la cual solicita ilustración respecto de los siguientes aspectos:

"1. CUENTA PRINCIPAL Y SUBALTERNA. EL INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR-ICBF está conformado por 33 Regionales, Grupo Financiero de la Dirección General y la Dirección General, con tratamiento contable separado a cada una de ellas, sin embargo mensualmente entre

regionales se generan traslados de Recursos, Bienes y Servicios entre la Principal y las Subalternas, entre Subalternas y Principal y entre Subalternas.

Para el registro de las operaciones antes indicadas se crearon auxiliares en la Subcuenta 321008-CAPITAL FISCAL, que se concilian mensualmente y cuando quedan saldos pendientes de cruce, todas las partidas quedan debidamente identificadas y se realiza seguimiento y depuración permanente.

No obstante dada la dinámica de la cuenta, el volumen de operaciones y la diferencia natural en tiempos, no es posible que el 100% de las partidas queden debidamente correlacionadas en el mismo mes, por lo cual se generan saldos pendientes de cruce, que a 31 de diciembre valían \$5.906.562 (Miles de Pesos) (...)"

En razón de lo anterior, el informe de la Contraloría General de la República concluye que el saldo pendiente de cruce antes citado, genera incertidumbre frente al valor total del CAPITAL FISCAL de la entidad, ante lo cual requieren un pronunciamiento sobre:

"a) ¿Cuál es el procedimiento para el registro de las operaciones entre las diferentes unidades de una entidad?

b) ¿Cuál es el procedimiento para la cancelación de las partidas debidamente correspondidas?

c) ¿Cuál es el procedimiento para el cierre de la cuenta principal y subalterna, evitando su acumulación indefinidamente?

d) ¿Que tratamiento se le debe dar a las partidas en tránsito?

e) Frente al concepto de materialidad ¿Qué estándares existen para medir su impacto en la razonabilidad de los Estados Contables o considerarlos sobreestimación o subestimación de la cuenta?"

2. PARTIDAS PENDIENTES EN CONCILIACIONES BANCARIAS-NOTAS DEBITO

El ICBF tiene debidamente conciliadas las 420 cuentas corrientes y de ahorros a Nivel Nacional. En estas conciliaciones se encuentran DEBITOS pendientes de varios años atrás, sobre los cuales la Entidad ha hecho gestiones ante las entidades financieras, e investigado internamente para lograr su depuración sin resultados positivos. (...)"

Atendiendo a lo anterior se solicita un pronunciamiento respecto de: *"Cual es el procedimiento a seguir para el registro o depuración de las NOTAS DÉBITO pendientes en conciliaciones bancarias sobre los cuales se han agotado las gestiones sin resultados exitosos?"*

3. CONSTITUCIÓN DE CUENTAS POR PAGAR

Dada la operación de la Entidad, al cierre del año no es posible disponer de información exacta y de los soportes requeridos para el registro de las cuentas por pagar, por lo cual estas se causan en el respectivo período con base en soportes sujetos a revisión posterior, por lo que se requiere ilustración en lo referente a: *"(...) si la cuenta por pagar es el mecanismo para reconocer las obligaciones basadas en los principios contables de devengo o causación y prudencia o en caso contrario ¿Cuál sería el mecanismo alternativo para que no se generen hechos cumplidos, reservas presupuestales indebidas y que permita presentar información contable confiable?"*

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. OPERACIONES ENTRE UNIDADES DE UNA MISMA ENTIDAD

Numerales a), b) c), y d)

En relación con las inquietudes planteadas en materia de procedimientos para: registro de las operaciones entre las diferentes unidades de una entidad, cancelación de las partidas debidamente correspondidas, cierre de la cuenta principal y subalterna, y tratamiento de las partidas en tránsito, es de tomar en consideración lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS

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 de gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables. (...)"*

DINÁMICA

Se debita con: (...)

9. El valor de los activos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

10. El valor de los pasivos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

Se acredita con: (...)

7. El valor de los pasivos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

8. El valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública."

Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable: (...)

"10. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ESTÁN ORGANIZADAS A TRAVÉS DE SECCIONALES, REGIONALES O SIMILARES.

Quando una entidad contable pública está organizada a través de seccionales o regionales, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada, y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la respectiva entidad y en cabeza del Representante Legal y del Contador, por tanto, la información contable debe ser observada y analizada integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y

administrativos puedan solicitar a estas unidades para el cumplimiento de sus funciones. Son ejemplos de entidades contables públicas organizadas de esta forma el Ministerio de Protección Social, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF, el Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con regionales, seccionales o similares se caracteriza por aspectos tales como:

a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes regionales y seccionales.

b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la regional central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.

c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable en la regional central o principal se centralizará el proceso de preparación de la información contable para reportarla a los diferentes usuarios que la requieran.

d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes seccionales y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.(...)

g) Si existen relaciones contables entre las diferentes regionales o seccionales a través de operaciones internas, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.

h) Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208- Capital Fiscal, según corresponda."(Subrayado fuera del texto)

Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación (...)

"3.1 DEPURACION 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 Régimen 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.(...)

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 (...)

1.e) MATERIALIDAD Y SU IMPACTO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS:

MARCO CONCEPTUAL/Características cualitativas de la información contable.

"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."

9.3 Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.

"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 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, respecto a un determinado total, llámese este clase, grupo, cuenta o cualquiera de los antes citados.

2. PARTIDAS PENDIENTES EN CONCILIACIONES BANCARIAS – NOTAS DEBITO

Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación (...)

"3.8 CONCILIACIONES DE INFORMACIÓN:

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean 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.

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 del texto).

3. CAUSACIÓN Y SOPORTES DE CUENTAS POR PAGAR

MARCO CONCEPTUAL/ 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. (...)"

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS

Cuentas por pagar.

"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 (...). 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 del texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, para las inquietudes de la consulta se concluye de la forma siguiente:

1. OPERACIONES ENTRE UNIDADES DE UNA MISMA ENTIDAD

Numerales a), b), c) y d)

Un adecuado desarrollo del proceso contable integrado de una entidad, requiere de la estructuración de procedimientos de las diferentes operaciones que subyacen a los registros contables, los cuales deben ser definidos por las instancias autorizadas del ente quienes en conocimiento de las particulares circunstancias de la operación y atendiendo a las diferentes transacciones realizadas entre unidades, disponen de los elementos de juicio necesarios para establecer los procedimientos administrativos que soportan los registros contables del ente, en cumplimiento de lo dispuesto en los procedimientos contables relacionados con las formas de organización y ejecución del proceso contable, y el de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con lo anterior, el registro contable de los traslados de activos y pasivos derivados de traslados de fondos, bienes, derechos y obligaciones entre unidades contables de la entidad contable pública, se realizan afectando la cuenta que corresponda a la naturaleza de la transacción, con contrapartida en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, cuenta que requiere de un estricto control a nivel auxiliar, así como de la realización de oportunos análisis de saldos, que permitan la identificación y seguimiento de las partidas correspondientes por las diferentes operaciones realizadas entre unidades.

En lo que tiene que ver con la oportuna cancelación de saldos por movimientos entre unidades, así como el tratamiento de partidas en tránsito, son situaciones que se solucionan con eficientes procedimientos de operación, que propendan por la adecuada y oportuna identificación y seguimiento de las partidas entre unidades, a fin de efectuar los cruces y cancelación de partidas a que haya lugar de acuerdo al tipo de operación efectuada, teniendo en cuenta que por tratarse de registros correspondientes entre unidades, tales partidas cruzan en el movimiento consolidado de la entidad.

Las partidas en tránsito no requieren un registro adicional, puesto que son saldos deben desaparecer prontamente, una vez las unidades involucradas en la operación finiquiten los procesos administrativos de traslado.

1e). MATERIALIDAD Y SU IMPACTO EN LA RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS CONTABLES

En relación con la materialidad de las cifras contables, es de tener en cuenta que dicho concepto es una de las características cualitativas de la información contable, a fin de que sea relevante y confiable para la toma de decisiones, siendo que su propósito es de revelación, antes que la medición del impacto en la razonabilidad de los estados financieros y menos aún en la determinación de sobreestimaciones o subestimaciones los cuales son criterios propios utilizados por los organismos de control fiscal.

2. PARTIDAS PENDIENTES EN CONCILIACIONES BANCARIAS – NOTAS DÉBITO

Frente al tratamiento de partidas pendientes de cruce por concepto de notas débito que permanecen en las conciliaciones bancarias por lapsos prolongados de tiempo, es de precisar que al respecto es preciso atender lo dispuesto en materia de depuración contable y sostenibilidad, en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que contempla la necesidad de la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, que hagan posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad, que permitan tomar acción en caso de permanencia de saldos pendientes de cruce por notas débito no identificadas.

De otra parte, en relación con el adecuado tratamiento contable de la situación antes comentada, esta es una definición que debe ser tomada por las instancias decisorias del ente, con base en la información de los análisis de cuentas y la interacción con las entidades bancarias, que permitan identificar los conceptos de las notas débito, base para definir el registro contable correspondiente, y en caso de que no sea posible establecerlo, determinar si procede la cancelación de los saldos, atendiendo a las particulares circunstancias de operación del ente, y en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en materia de registros contables y procedimientos de control interno.

3. CAUSACIÓN Y SOPORTES DE CUENTAS POR PAGAR.

En lo referente a la causación de cuentas por pagar con base en soportes no definitivos, es de atender los principios de contabilidad pública y las normas técnicas relativas a los pasivos, del marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en virtud de lo cual las cuentas por pagar deben ser registradas 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, independiente del momento en que se genere el flujo de efectivo o del equivalente que se deriva de estos, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

En cuanto a la obtención de soportes definitivos de las transacciones de cuentas por pagar, esta es una definición de procedimiento administrativo, que debe contemplar la obtención oportuna de los documentos soporte de las operaciones con los diferentes proveedores y contratistas, que permita sustentar debidamente los registros contables, en cumplimiento de lo dispuesto sobre el particular en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, en la situación del caso consultado, es conveniente anotar que los hechos cumplidos y las reservas presupuestales indebidas no se derivan del tratamiento contable de las cuentas por pagar, sino de una inadecuada observancia de la regulación y el proceso presupuestal.

25. ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCAN CAMBIOS DE REPRESENTANTE LEGAL

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO 20112-151710 del 11-03-11	

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	Obligación por parte del Terminal de Transportes de Pereira S.A de reportar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable

Doctores
CARLOS MARIO GRISALES SÁNCHEZ
Gerente (e)
ADRIANA FERNÁNDEZ LÓPEZ
Asesora Jurídica
Terminal de Transportes de Pereira S.A.
Pereira-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20112-151710 en la cual se solicita que la empresa Terminal de Transportes S.A. sea retirada de la lista de entidades que están obligadas a reportar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1 de los Estatutos de la Terminal de Transportes estable en su Denominación y naturaleza de la sociedad que: *"La sociedad conservará su nombre TERMINAL DE TRANSPORTE DE PEREIRA S.A., es una sociedad de Economía Mixta del Orden Municipal, de segundo grado u orden, conforme a lo establecido en la ley 489 de 1998, al Código de Comercio y demás normas concordantes y reglamentarias."*

Mediante comunicación escrita, la entidad manifiesta que la participación del Estado en la composición patrimonial del Terminal de Transporte de Pereira S.A., corresponde al 71,12% del total de su patrimonio.

En relación con los entes obligados a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, el artículo 5º 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)

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

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

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que la empresa Terminal de Transportes de Pereira S.A. al poseer una participación patrimonial del 71,12% del Estado, se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, y de las demás normas expedidas por el Contador General de la Nación.

Lo anterior significa, que la entidad debe aplicar lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de las operaciones, hechos y transacciones realizados por la

entidad, así como presentar el Informe Anual de Evaluación de Control Interno Contable, de acuerdo con lo señalado en el artículo 2º de la Resolución 357 de 2008.

**PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO CONTABLE Y DE REPORTE DEL
INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA
NACIÓN**

CONCEPTO 20112-151289 del 23-02-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Consideraciones que debe tener en cuenta el Instituto Departamental de Salud de Nariño para implementar el Sistema de Control Interno

Doctor
ALFONSO HIDALGO LÓPEZ
Secretario General
Instituto Departamental de Salud de Nariño
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20112-151289 en la cual solicita concepto a la respuesta que a eventos puntuales de manejo administrativo de la entidad dio el Contador de la entidad; así mismo solicita recomendaciones a las funciones asignadas al Contador según el Manual de funciones y de competencias laborales específico de la entidad.

Atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de noviembre 29 de 1993, "*Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado, y se dictan otras disposiciones.*" señala en el Parágrafo del artículo 1º: "*Parágrafo.- El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.*"

Así mismo los literales b) y c) del artículo 3º de la citada Ley disponen:

"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."

En relación con la responsabilidad del Control Interno el artículo 6º de la Ley 87 de 1993 señala:

"Artículo 6º Responsabilidad del Control Interno: El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos."

En cumplimiento de la función asignada al Contador General de la Nación y en desarrollo de la Ley 87 de 1993 que establece el Sistema de Control Interno como parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, información y operacionales de la entidad contable pública, fue adoptado mediante Resolución 357 de 23 de julio de 2008 de la CGN *"el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación."*, el cual señala respecto de los Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones en el numeral 3.2:

"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.

Los manuales que se elaboren deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública."

De otra parte, el numeral 3.10 del mencionado Procedimiento de control interno contable señala:

"3.10. Estructura del área contable y gestión por procesos. *De acuerdo con la complejidad de las entidades públicas en términos de su estructura organizacional y de las operaciones que desarrolla, éstas deberán contar con una estructura del área contable suficiente que permita la adecuada identificación, clasificación, registro, revelación, análisis, interpretación y comunicación de la información contable, es decir, para que las entidades u organismos que integran la estructura del Estado asuman la funciones relacionadas con el proceso contable.*

Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicionalmente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Las entidades también deberán adelantar las acciones tendientes a determinar la forma como circula la información a través de cada organización, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la eliminación o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información. En este análisis deberán determinarse los puntos críticos o más impactantes sobre el resultado del proceso contable, para lo cual pueden elaborarse diagramas de flujo que vinculen a los diferentes procesos desarrollados por la entidad contable pública, que permitan identificar la forma como fluye y debe fluir la información financiera, económica, social y ambiental.

La información fluye en las entidades a través de los documentos soporte, por lo cual éstos 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.”

CONCLUSIÓN

Según lo expresado, señalamos lo siguiente:

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. Por lo anterior, y en atención a lo indicado en la normatividad sobre Control Interno, al tratarse esta consulta de una actuación de índole administrativo, la CGN no puede conceptuar sobre las políticas y procedimientos que corresponde a la entidad implementar en sus diferentes niveles de dirección y administración debidamente documentados en Manuales de Funciones y de Procedimientos, en concordancia con los procesos desarrollados por la entidad contable pública.

CONCEPTO 20113-152689 del 13-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración contable por parte de la DIAN-Función Recaudadora de los cheques girados y no cobrados por concepto de saldos a favor de los contribuyentes

Doctora
MARIELA ALZATE VILLARRAGA
Jefe División de Contabilidad
DIAN – Función Recaudadora
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20113-152689, planteada en los siguientes términos: *"Cuando un contribuyente solicita la devolución de un saldo a favor y esta es procedente, se genera la correspondiente Resolución de devolución y/o compensación, la cual dependiendo de la cuantía es pagada en efectivo (cheque) o en TIDIS.*

Una vez girado el correspondiente cheque, para las pagas en efectivo, puede suceder:

- 1. Pasan tres meses el contribuyente no se acerca a la Dirección Seccional a reclamarlo*
- 2. Después de reclamado pasan 6 meses y no se ha hecho efectivo en el banco.*

Cuando sucede una de estas dos situaciones el cheque debe ser anulado y contablemente, se constituye un acreedor (cuenta 242529) hasta que nuevamente el contribuyente con una cuenta de cobro se acerque para recuperar el dinero pendiente.

A la fecha existen estos acreedores en los Estados Financieros de la entidad, por valores girados y no cobrados desde 1999.

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que estos valores registrados están aumentando los saldos por pagar de la entidad, debido a que los beneficiarios de estos saldos no se acercan a cobrarlos, comedidamente solicitamos nos sea conceptuado hasta por cuánto tiempo está obligada la entidad a conservar estas obligaciones".

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), adoptado mediante Resolución 354 de 2007, 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 (...)"* denotándose así que, con independencia de la materialidad de las distintas partidas, las entidades contables públicas deben revelar en los estados contables, en forma completa y resumida, la universalidad de los hechos ciertos que representen su realidad financiera, económica, social y ambiental (Subrayados fuera de texto).

Ahora bien, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, determina que *"Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad", para lo cual deben adelantar las acciones*

administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele "*Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad*".

Para los casos planteados en la consulta, esto es, los cheques girados y no cobrados o por reclamar, el artículo 729 del Código de Comercio establece que "*La acción cambiaria contra el librador y sus avalistas caduca por no haber sido presentado y protestado el cheque en tiempo, si durante todo el plazo de presentación el librador tuvo fondos suficientes en poder del librado y, por causa no imputable al librador, el cheque dejó de pagarse*" y el artículo 730 especifica que "*Las acciones cambiarias derivadas del cheque prescriben: Las del último tenedor, en seis meses, contados desde la presentación; las de los endosantes y avalistas, en el mismo término, contado desde el día siguiente a aquel en que paguen el cheque*", por lo cual, la caducidad o prescripción operan cuando, habiendo cumplido con los requisitos para su pago, quienes detentan el título valor dejan que el tiempo transcurra y no instauran la acción de recaudo, perdiendo de esta forma los derechos crediticios contenidos en el documento que, a partir del vencimiento del término legal señalado, desaparece como título valor.

Sin embargo, independientemente de la extinción de la acción cambiaria, al tenedor le quedan aún los derechos originados en las obligaciones válidamente celebradas y exigibles, los cuales solo desaparecen cuando operen los modos de extinción que les sean aplicables al respectivo caso.

Así lo señala el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008 cuando establece que "*se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como: (...) b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva. c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso*", de lo cual se infiere la información contable pública debe incluir todos derechos y obligaciones ciertas para la entidad contable pública, siendo necesaria la depuración de las cifras cuando los activos, pasivos y demás elementos de los estados contables no representan su realidad financiera, económica, social y ambiental, que permita el cabal cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública.

Ahora bien, el numeral 3.2 de la misma Resolución, refiriéndose a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, expresa que "*Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible*" y 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*".

En ese sentido, la entidad contable pública debe reconocer y revelar en sus estados contables todas las partidas que representen hechos ciertos y llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras no representen bienes, derechos u obligaciones, caso en el cual se deben observar las normas legales, manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le sean aplicables al respectivo caso, a efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, los pasivos que se relacionan con saldos a favor de los contribuyentes, deben continuar reconociéndose en el Balance General de la entidad, procediendo a su retiro del patrimonio público cuando no representen obligaciones ciertas para la entidad contable pública, estos es, cuando así lo ameriten las condiciones legales y administrativas que permitan a la entidad probar la caducidad o prescripción de los derechos de cobro representados en tales obligaciones, para lo cual se deben observar criterios debidamente soportados y documentados en sus manuales

de políticas y funciones, en conceptos jurídicos emanados de la misma entidad o de parte de terceros y demás documentación que observe las normas legales aplicables a cada caso.

CONCLUSIÓN

De los antecedentes se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública determina el tratamiento contable para el reconocimiento y revelación de los diferentes hechos que representan la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades contables públicas, las cuales deben depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados contables, cuando éstos no garanticen las características cualitativas de la información contable pública, esto es, su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Por lo tanto, las obligaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, derivadas de las reclamaciones de saldos a favor por parte de los contribuyentes, deben permanecer reconocidas y reveladas en los estados contables, siempre que representen hechos ciertos. No obstante la entidad debe llevar a cabo las acciones administrativas que considere necesarias para depurar la información contable cuando las cifras no representen bienes, derechos ni obligaciones que revelen su realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual deberán observarse las normas legales aplicables al respectivo caso y documentarse las decisiones tomadas en relación con la depuración permanente de la información contable pública.

CONCEPTO 20115-154027 del 10-05-11

Este concepto inicialmente fue radicado con el expediente 20114-153531 27-04-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Proceso de saneamiento de la propiedad inmobiliaria de los entes territoriales

Señor

JESUS ARNULFO COBO GARCIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153531, en la cual solicita información respecto de las siguientes inquietudes textuales:

1. "Teniendo en cuenta que el Artículo 2º de la Ley 901 de 2004, no se encuentra vigente, que normatividad se aplica en reemplazo de su contenido, es decir si existe en la actualidad una norma jurídica que obligue a las entidades territoriales a iniciar los procesos de saneamiento pleno de propiedad inmobiliaria (identidad catastral, escrituración y registro en instrumentos públicos), de los bienes inmuebles que poseen los entes territoriales. (...) "

2. "Cual es el procedimiento legal para realizar los procesos de saneamiento pleno de propiedad inmobiliaria (identidad catastral, escrituración y registro en instrumentos públicos), de los bienes que poseen los entes territoriales (...)"

3. "Si el Decreto 1014 de 2005 se encuentra vigente"

En relación con lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con las inquietudes objeto de la consulta, es de atender las disposiciones normativas aplicables al tema en materia de:

- El artículo 354 de la Constitución Política establece que *"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)"*.(Subrayado fuera de texto)

- Por su parte, La Ley 87 de 1993, en relación con las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

"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.*

Artículo 4º, sobre 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.(...)"*.

Artículo 6º, señala la responsabilidad del Control Interno en las entidades, cuando dispone:"*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.*". (Subrayado fuera de texto)

- De otra parte, la Contaduría General de la Nación, CGN, en desarrollo del artículo 3º de la Ley 87 de 1993, expidió la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, por medio de la cual se adopta el *"Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN"*, con el fin de 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, disposición normativa dentro de la cual vale la pena destacar lo correspondiente a:

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)

3.2. Sobre 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. (...)"*

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)"

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública".

"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 debidamente 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 texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, y atendiendo a lo dispuesto en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, nos permitimos indicar al solicitante que la respuesta al tema consultado, se enfoca desde el ámbito de competencia de la Contaduría General de la Nación-CGN, que se circunscribe a temas de regulación e interpretación de normas contables públicas, consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, siendo entonces que los temas netamente jurídicos, no se encuentran dentro del ámbito de nuestra competencia.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que ya expiró la vigencia tanto de la Ley 716 de 2001 como de la Ley 901 de 2004 en materia de saneamiento contable, como bien lo manifiesta en su comunicación, es de precisar que sobre el tema consultado desde el punto de vista contable se debe aplicar lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008, emitida por la Contaduría General de la Nación con el fin de servir de guía en la implementación y evaluación del control interno de las

entidades públicas, disposición vigente que se encuentra contenida en el Régimen de Contabilidad Pública, y por lo tanto es de obligatorio cumplimiento por parte de los entes públicos.

Ahora bien, la resolución antes citada, establece que la responsabilidad del cumplimiento de gestiones administrativas del ente, recae en primera instancia en el Representante Legal, a quien corresponde fijar las políticas y procedimientos administrativos con el apoyo de otras áreas autorizadas de la entidad, de forma que en el caso de saneamiento de la titulación de bienes de propiedad de los entes territoriales, son tales instancias quienes deben definir tanto los documentos legales requeridos para soportar dicha operación, como las gestiones de carácter administrativo necesarias para la obtención de dichos documentos, en cumplimiento de los requisitos legales del caso que garanticen el proceso de saneamiento de la información contable.

De otra parte, en materia de registros contables de bienes inmuebles que hacen parte de las propiedades, planta y equipo, cuya principal característica es que sean de propiedad del ente, ésta debe ser demostrada a partir de los títulos que la acreditan, como son actos administrativos, escrituras y el correspondiente registro en la Oficina de Instrumentos Públicos, documentos que permiten sustentar de manera apropiada los registros contables, los cuales deben estar respaldados con los documentos idóneos que faciliten su plena verificación y comprobación, en cumplimiento de las disposiciones en materia de soportes, contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Adicionalmente, es de precisar, que respecto a las preguntas sobre el procedimiento legal de saneamiento de propiedad inmobiliaria, y la vigencia del Decreto 1014 de 2005, que reglamenta el Art. 3º de la Ley 901 de 2004 sobre titulación de bienes inmuebles, por tratarse de asuntos netamente jurídicos, éstos escapan a la competencia de la Contaduría General de la Nación, que como ya se dijo está circunscrita a la reglamentación e interpretación de normas en materia contable, en cumplimiento de el artículo 354 de la Carta Constitucional.

No obstante lo anterior, y a manera de ilustración sobre el tema del procedimiento legal en materia de saneamiento legal de propiedad inmobiliaria, le sugerimos consultar el documento titulado "*Saneamiento y titulación de la propiedad pública*", emitido por el Ministerio del Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, que puede ser de utilidad en el tema consultado, texto que se encuentra disponible en la página Web. www.minambiente.gov.co

CONCEPTO 20114-153359 del 16-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Conciliación por parte de la Gobernación de Sucre entre los saldos registrados por el área contable y los reportados por tesorería en lo referente a cuentas corrientes y de ahorro

Doctor
DAIRO BRIEVA TUIRÁN
Profesional especializado

Contador
Gobernación de Sucre
Sincelejo - Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153359, en la cual nos informa que existen diferencias entre los saldos registrados por el área contable y los saldos reportados por el área de Tesorería en lo referente a las cuentas corrientes y cuentas de ahorro de la Gobernación de Sucre. De este proceso se pudo determinar que los saldos reales los reporta tesorería, que existen cuentas canceladas en tesorería pero que en el área contable aún presentan saldos y que existen movimientos financieros realizados por tesorería que no fueron reportados a contabilidad, de los cuales no es posible hallar los soportes.

Por lo anterior, solicita que se le indiquen los procedimientos que debe efectuar la entidad a fin de lograr la conciliación de estas cuentas y poder realizar los registros contables a que haya lugar.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los numerales 3.1, 3.2 y 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, expresan:

"3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

- a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.*
- b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*

- c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
- d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implementado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible. De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

(...)

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.

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

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad debe realizar las respectivas gestiones administrativas para conciliar exhaustivamente la información de las cuentas corrientes y de ahorro registrada en el área contable con la información del área de tesorería, y proceder a documentar y ajustar los registros contables, a efectos de garantizar que la información contable pública sea confiable, relevante y comprensible.

Ahora bien, para el caso de aquellas cuentas que fueron canceladas por el área de tesorería, que no fueron reportadas al área de contabilidad y no cuentan con los documentos soporte que acrediten su pago, se deben agotar las gestiones para tratar de establecer su realidad, como es solicitar los respectivos extractos bancarios que permitan hacer el cruce de información, y si como resultado de este proceso se establece que estas partidas corresponden a pasivos cancelados que en su momento no fueron retirados de la contabilidad, la entidad debe proceder a debitar la respectiva cuenta y subcuenta del pasivo y como contrapartida acreditar la respectiva subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante, es necesario que la entidad, en su manual de procedimientos y políticas contables, determine los lineamientos para llevar a cabo las conciliaciones de información entre sus diferentes áreas o dependencias de forma periódica, a fin de que la información contable muestre razonablemente su realidad financiera, económica, social y ambiental.

CONCEPTO 20115-154169 del 16-05-11	
Se le dio alcance mediante el concepto 20115-154209 del 16-05-11	

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Razonabilidad de la información contable del municipio de Medellín frente al documento que se denomina Plan de depuración contable, sin haber iniciado la investigación respectiva.

Doctora
MARTHA CECILIA LASSO PEÑA
Subsecretaria Financiera
Secretaria de Hacienda
Municipio de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154169, en la cual solicita concepto sobre la falta de razonabilidad de conceptos y cuantías que se asignan para análisis en el proyecto de sostenibilidad contable mediante documento que se denomina Plan de Depuración Contable, sin haber realizado aún la investigación respectiva.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos a numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, el cual respecto a 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:*

3.1. 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.*

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, los párrafos 100 al 104 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la Información Contable Pública, establecen que:

"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.

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

La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

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.

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

Las dinámicas y descripciones contenidas en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, establece:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.*
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.*
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo".*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que si la información contable del Municipio de Medellín se encuentra afectada por situaciones que incidan en su razonabilidad, éste deberá adelantar todas las investigaciones necesarias para depurarla, lo cual implica establecer un plan en el que se establezcan los responsables de su realización, las partidas y montos objeto de depuración, el origen de la situación, y el cronograma que se debe emplear para realizar el proceso, al igual que los documentos que se deben allegar para realizar los ajustes a que haya lugar.

CONCEPTO 20115-154209 del 16-05-11 Este concepto dio alcance al concepto 20115-154169 del 16-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Actividades a realizar para verificar si la información contable producida cumple con la característica cualitativa de razonabilidad

Doctora
 MARTHA CECILIA LASSO PEÑA
 Subsecretaria Financiera
 Secretaria de Hacienda
 Municipio de Medellín
 Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el expediente No. 20115-154209, en la cual precisa que por *"las acciones administrativas tomadas por la entidad se consideró procedente analizar durante la vigencia, 201 convenios de recursos entregados en administración que presentaban un saldo a diciembre 31 de 2010 de \$1.318.210.965.446 para evaluar la razonabilidad de la cifra, dados los hallazgos reiterativos de la Contraloría sobre la falta oportuna de registro contables de informes de ejecución. Valor que fue interpretado por la Contraloría carente de razonabilidad, discusión que estamos atendiendo ya que nuestra intención era implementar los controles necesarios para obtener mayor oportunidad en los registros contables y allegar los informes de ejecución de recursos pendientes"*.

Por lo anterior, solicita dar alcance al concepto emitido identificado con el expediente No. 20115-154169, con el fin de dar claridad respecto al momento del proceso de depuración en que se conocen o identifican los valores no razonables a depurar y su correspondiente reconocimiento contable.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos al párrafo 61 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto al Proceso Contable, establece 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. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles*

para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios".
(Subrayado fuera de texto).

El párrafo 62, en cuanto al reconocimiento, dispone que: *"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 otra parte, el numeral 2 de la Resolución 357 de 2008, en lo relacionado con los aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable, establece que *"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.*

(...)

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.

Con base en estas generalidades, y de acuerdo con las particularidades de los diferentes sistemas contables derivados de la naturaleza misma de las entidades públicas, se deberán identificar específicamente las situaciones a que se encuentran sometidas, para luego, con base en éstas, establecer los controles que solucionen o minimicen los problemas identificados.

Por lo anterior, a continuación se definen cada una de las actividades y se señalan posteriormente, en términos generales, las diferentes situaciones que comprometen la razonabilidad de la información.

2.1. Etapas y actividades del proceso contable.

Las etapas y actividades del proceso contable son:

(...)

2.1.1.3. Registro y ajustes. Actividad en la que se elaboran los comprobantes de contabilidad y se efectúan los registros en los libros respectivos. Corresponde también a la verificación de la información producida durante las actividades precedentes del proceso contable, para corroborar su consistencia y confiabilidad, previo a la revelación en los estados, informes y reportes contables, para determinar así las cifras sujetas a ajustes y/o reclasificaciones, los cuales deben registrarse atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que con el fin de verificar si la información contable producida durante las actividades ejecutadas en el proceso contable cumplen con la característica cualitativa de razonabilidad, la entidad deberá someterla a un proceso de depuración de tal manera que en la medida en que avance el proceso, se determine si las cifras son sujetas a ajustes y/o reclasificaciones, y de ésta manera proceder a reconocerlos contablemente en los términos definidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20115-154016 del 23-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO DE CUENTAS
		2.	
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
		2.1	8361 Responsabilidades en proceso
		2.2	8915 Deudoras de control por el contrario (CR)
	Subtema		Procedimiento de cancelación de las cuentas de orden de control por concepto de responsabilidades en proceso

Doctor
GUSTAVO ORLANDO ÁVAREZ ÁLVAREZ
Rector
Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación trasladada de la Contraloría General de la República y radicada con el expediente 20115-154016, en la cual se solicita un pronunciamiento respecto de lo siguiente:

"(...) el Comité de Sostenibilidad Contable, encuentra que contablemente debe procederse a retirar de los estados contables (cuenta responsabilidades en proceso, que es una cuenta de orden de control) las cifras allí registradas pues se trata del valor de bienes inexistentes, pero no se sabe como proceder frente al tema de responsabilidades de los funcionarios que tenían a su cargo la administración de los bienes (es de anotar que la mayoría de ellos ya no están vinculados a la entidad, han fallecido o no se conoce el domicilio).

Frente a los hechos planteados y teniendo en cuenta que no existe procesos (ni penales, ni fiscales, ni disciplinarios en curso, ni internos ni externos y teniendo en cuenta la antigüedad de la ocurrencia de los hechos (más de 20 años) solicitamos su concepto sobre las acciones a seguir, tendientes a cancelar los registros contables de las cuentas de orden."

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con las inquietudes objeto de la consulta, es de atender las disposiciones normativas aplicables al tema, así:

En primer lugar, el artículo 354 de la Constitución Política establece que *"Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)"*.(Subrayado fuera de texto)

En relación con las acciones a seguir por parte de la entidad contable pública, para cancelar los registros contables de las cuentas de orden por concepto de responsabilidades en proceso, es necesario tener en cuenta las disposiciones aplicables al caso, consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

- 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 (...)

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. Por su parte, las cuentas de orden acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales."

-Catálogo General de Cuentas:

- *"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.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso.(...)"

"Cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR): Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 83- Deudoras de control. (...)"

CONCLUSIÓN

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

En primer lugar, se precisa que la decisión y el procedimiento de cancelación de cuentas de orden de control por concepto de responsabilidades en proceso, es una definición que compete a las instancias administrativas de la entidad, con el apoyo del área jurídica, quienes están en conocimiento de los pormenores de los diferentes procesos adelantados, de forma que si han sido agotadas las acciones necesarias que lo justifiquen proceden a efectuar la cancelación de dichos saldos, en cumplimiento de las disposiciones aplicables al caso consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, así como a las disposiciones legales en materia de procesos por responsabilidades a cargo de funcionarios de la entidad.

De acuerdo con lo anterior, si las instancias autorizadas del ente determinan que por las particulares circunstancias del caso, no es procedente seguir mostrando saldos en las cuentas de orden por concepto de Responsabilidades en proceso, y deciden la cancelación de los mencionados saldos, el registro de cancelación opera mediante un débito a la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso, de la Cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la Cuenta 8361- RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por los valores a cancelar.

Por último, en lo que tiene que ver con las acciones a seguir frente a las responsabilidades de los funcionarios que tenían a su cargo la administración de los bienes, es de precisar que la Contaduría General de la Nación no es el organismo competente para establecer tales mecanismos, dado que su competencia se circunscribe a aspectos de regulación e interpretación de la normatividad contable del sector público, según lo dispuesto en el Artículo 354 de la Carta Constitucional.

CONCEPTO 20115-154221 del 26-05-11

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Aplicación del proceso de depuración contable y sostenibilidad

Doctor
CARLOS MARIO ESCOBAR ALVAREZ
Contralor
Contraloría General de Medellín
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115–154221, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. *"Con fundamento a lo estipulado en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, respecto a la "depuración contable permanente y sostenibilidad", el hecho que la Administración Municipal determine en el Programa de depuración y sostenibilidad de 2010 saldos de cuentas y subcuentas para ser depuradas, implica que sobre dichas cifras existe incertidumbre?"*
2. *En relación con el saldo pendiente por depurar en los Recursos Entregados en Administración por \$833.000 millones, se puede concluir que dicho monto genera incertidumbre en cuanto al saldo total que refleja en proceso contable del Municipio de Medellín en esta cuenta a diciembre 31 de 2010?"*
3. *Teniendo en cuenta que el saldo de la subcuenta 142402 "Recursos en administración" a diciembre 31 de 2010 es de \$1.318.389 millones, y el monto no depurado (\$833.000 millones) representa el 63% del mismo, significa que los datos consignados en los libros auxiliares y por ende en el balance general afectan la razonabilidad de la cuenta 1424 Recursos entregados en administración?"*
4. *Dado que el saldo de \$833.000 millones como partidas no depuradas, representan el 8.7% del total de los activos del Municipio a diciembre 31 de 2010 que ascienden a \$9.579.699 millones, y de conformidad con lo planteado en el Régimen de Contabilidad Pública en lo referente a las normas aplicables a los estados y reportes contables, en especial los numerales 358, 359 y 360 se podía concluir que dicha cifra es relevante y afecta la razonabilidad de los estados contables de 2010?"*

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos referirnos a numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, el cual respecto a 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:*

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

c) Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los párrafos 100 al 104 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la Información Contable Pública, establecen que:

"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.

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

La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia.

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.

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

Las dinámicas y descripciones contenidas en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, establece:

"DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 3- El valor de los recursos entregados.*
- 4- El valor de los rendimientos obtenidos.*

SE ACREDITA CON:

- 3- El valor de los recursos reintegrados.*
- 4- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.*
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo".*

Los párrafos 357, 358 y 359, respecto a la revelación de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, establece que *"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.*

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.

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".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

En lo relacionado con los puntos 1 y 2 de su consulta, respecto a determinar si en las cifras reveladas en los estados contables cortados a 31 de diciembre de 2010 existe incertidumbre por el hecho de que se incorporen en un proceso de depuración y su monto es significativo, por tratarse de un tema relacionado con el ejercicio del control fiscal, de acuerdo con el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse frente a este tema.

Respecto a los puntos 3 y 4 de su consulta, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 358, 359 y 360 del Régimen de Contabilidad Pública, es posible que la partida objeto de depuración se considere significativa o relevante, pero no necesariamente se puede concluir que afecta la razonabilidad de los Estados Contables cortados a 31 de diciembre de 2010, toda vez que hasta tanto no se culmine el proceso, no se puede determinar la magnitud de las partidas que afectan negativamente la realidad de los resultados y de la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

CONCEPTO 20114-153459 del 08-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Organización administrativa del ente público como responsable y autónomo en el control de los bienes y recursos

2	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Alcaldía de Villavicencio de los bienes en bodega y la transferencia de bienes o otras entidades

Señora
NUBIA LEONOR JIMÉNEZ ROZO
Almacenista General
Alcaldía de Villavicencio
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20114-153459, en la cual consulta sobre la siguiente inquietud:

"El Municipio adquirió unos bienes clasificados como devolutivos, (exactamente unas cámaras y sus correspondientes accesorios), pues su valor supera el valor del medio salario mínimo según la norma, razón por la cual se clasificaron así (...). En el contrato de compra se pactó también la instalación de ellos, en diferentes lugares de la ciudad, es decir quedaron a la intemperie, lejos de toda vigilancia, por este motivo me ha sido imposible asignarlos o elaborar la salida de Almacén, (...); contablemente figuran aún, como si, los tuviera almacenados en bodega, y no es así, reitero se encuentran ya en producción u operación, lo mismo ocurre con otros contratos.

Con base en lo expuesto, solicito (...) cual puede ser contablemente la salida de estos bienes, como los puedo descargar, ó si debo retroceder y clasificarlos como de consumo para que pueda asignarlos a algún funcionario de la Secretaría responsable.

Segundo. Deseo saber si los bienes clasificados de Consumo, para darlos a terceros u otras Entidades (como Policía, Ejército, Cruz Roja u otras), requieren de comodato, ó si sencillamente se pueden asignar directamente es decir, con solo el documento de Asignación ó salida de Almacén firmada por el Representante Legal ó en su defecto el Almacenista de la Entidad que recibe?"

Sobre el particular, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la inquietud sobre el procedimiento a seguir para el registro contable de las salidas de bienes de almacén, es de tener en cuenta las disposiciones normativas aplicables al tema, así:

En primer lugar, la Ley 87 de 1993, en relación con las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

"Artículo 4º, sobre 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.*(...)." (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Contaduría General de la Nación, CGN, expidió la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, por medio de la cual se adopta el *"Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN"*, con el fin de 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, disposición normativa dentro de la cual son de destacar los siguientes numerales:

3.2. Sobre 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. (...)*

También deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...)

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública'.(...)' (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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

En relación con los registros contables aplicables al caso consultado, es de atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad pública, en materia de:

- Normas Técnicas relativas a los activos:

"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 del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, se refiere a:

"Cuenta 1635- BIENES MUEBLES EN BODEGA:

"Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollos de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva (...)

Se acredita con:

1. El valor de los bienes muebles puestos en servicio."

- Procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos, del RCP

"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).(…)

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.”

CONCLUSIÓN

Respecto de la situación consultada, sobre el procedimiento de asignación de bienes que salen de bodega, es conveniente hacer distinción entre, el manejo administrativo de tal operación que compete al mismo ente como responsable y autónomo en el control de sus bienes y recursos, y el tratamiento contable de las operaciones que se derivan de las decisiones administrativas, el cual se realiza en cumplimiento de las disposiciones aplicables al tema según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Teniendo en cuenta que el manejo administrativo es una función propia del ente quien define las políticas y procedimientos de los diferentes procesos operativos; en el caso consultado, la administración de los bienes en bodega, en materia de asignación final de salidas de bienes debe ser definida con claridad por las instancias autorizadas de la entidad en cumplimiento de procedimientos y políticas propias.

Ahora bien, en lo referente al tratamiento contable de las salidas de bienes de la bodega, este depende de la destinación final de los bienes, asignación que en el caso consultado ya se conoce, puesto que ya se encuentran prestando servicios al Municipio, de forma que se puede realizar el registro contable de salida de bodega, independientemente de la asignación de responsabilidades

para su custodia, las cuales deben resolverse administrativamente atendiendo a las políticas establecidas para el manejo de las Propiedades, planta y equipo.

En consecuencia en lo que respecta a los registros contables por las salidas de bodega, éstas puede ser para formar parte de las Propiedades, planta y equipo, atendiendo a la función que estos cumplen dentro del desarrollo del cometido estatal, de conformidad con las disposiciones del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, o también para ser transferidos a otra entidad, según lo decida la entidad con el apoyo del área jurídica, quienes definen la forma legal de realizar la transferencia, en cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a cada caso.

Los registros a realizar para las situaciones antes comentadas, operan de la siguiente forma:

1. Salidas de bienes de bodega para ser utilizados por la entidad contable pública, se reconocen contablemente mediante un débito a la respectiva subcuenta y cuenta, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según la naturaleza del bien, y un crédito a la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1635- BIENES MUEBLES EN BODEGA.

2. Transferencia de bienes a otra entidad, los registros contables dependen de la forma legal adoptada para la entrega de los bienes, siendo que si son entregados en comodato, su reconocimiento contable se debe efectuar según lo dispuesto 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, consignado en las consideraciones.

Adicionalmente, en lo relacionado con la posibilidad de devolver bienes de la bodega para ser tratados como bienes de consumo, es de precisar que tal modificación contable no es procedente, por cuanto la clasificación de bienes que cumplen las características definidas para tal grupo de Activos, según la Norma Técnica de Activos deben ser reconocidos como tales y no en función de circunstancias administrativas no resueltas en materia de asignación de responsabilidades fiscales de los bienes.

CONCEPTO 20115-154456 del 13-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Normatividad aplicable para el castigo de cartera

Doctor
JAIME HUMBERO MESA BUITRAGO
Jefe Oficina Asesora Jurídica
Instituto Nacional de Vías-INVIAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154456, en la cual solicita se indique en la actualidad una norma que permita realizar el proceso de Saneamiento Contable en los mismos términos o similares a los definidos en la Ley 716 de 2001, que autoricen a las entidades públicas el castigo de cartera.

Sobre el particular, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta debemos remitirnos al numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, que en relación con los Procedimientos de Control Interno Contable, establece: *"Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

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

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”.

De otra parte, el 29 de julio de 2006, el Congreso de la República aprobó la Ley 1066 por medio de la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, norma que fue publicada en el DIARIO OFICIAL número 46.344.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que para efectos de realizar el castigo de la cartera, la entidad debe aplicar el numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, previa observancia de lo dispuesto en la Ley 1066 de 2006.

CONCEPTO 20115-153724 del 14-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Normatividad aplicable para la depuración de de pasivos

Doctora
CLAUDIA MARCELA JAIMES ARENALES
Contadora
ESE Hospital de Enciso
Enciso - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153724, en la cual nos informa que la ESE Hospital de Enciso tiene en su balance pasivos que no fueron depurados y otros que se van a cubrir con los recursos del rubro sentencias y conciliaciones del presupuesto de esta vigencia. El comité de sostenibilidad contable estableció que gran parte de estos pasivos no son una obligación para la entidad sino que no se efectuó el respectivo cruce de información, razón por la cual determinó que estas partidas deben ser objeto de depuración. Por lo anterior, solicita que se le indique el tratamiento contable que debe realizar la entidad en este caso.

Es de anotar que mediante correo electrónico usted nos aclara que en lo relacionado con los pasivos cubiertos con el rubro presupuestal sentencias y conciliaciones estos pasivos no fueron cancelados a los respectivos terceros en su momento, razón por la cual estos procedieron a demandar a la ESE, y por tanto se debió adelantar un proceso de conciliación judicial. Como resultado de dicho proceso se asignó en el presupuesto de la ESE recursos para atender esta obligación mediante el rubro sentencias y conciliaciones, por lo que se registraron y se pagaron

estos recursos en la vigencia como si fueran un nuevo pasivo quedando contabilizado el pasivo inicial.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 119 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública 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 (...)”*

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

3208-CAPITAL FISCAL: *“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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”.*

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”.*

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”.*

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:

“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 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

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para las cuentas por pagar que no fueron objeto de cruce de información y por tanto aún aparecen como pasivos de la entidad, se deben adelantar las gestiones administrativas para establecer su realidad, como es solicitar los respectivos extractos bancarios, circularizar a los terceros, acopiar los documentos soportes, entre otras gestiones que permitan hacer el cruce de información, y si como resultado de este proceso se establece que estas partidas corresponden a pasivos cancelados que en su momento no fueron retirados de la contabilidad, la entidad debe proceder a debitar la respectiva subcuenta y cuenta del pasivo y como contrapartida acreditar la respectiva subcuenta y cuenta del Catálogo General de Cuentas, que refleje la modalidad de pago aplicada.

Respecto a aquellos pasivos que una vez agotadas las gestiones se determine que la obligación ha prescrito, con los documentos soporte que acrediten esta situación, la entidad debe proceder a reconocer un débito en la respectiva cuenta y subcuenta del pasivo y como contrapartida un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Para el caso de los pasivos, que como resultado de las gestiones se establezca que no corresponden a obligaciones ciertas para la entidad, por cuanto carecen de los documentos soporte idóneos que acrediten la existencia de la obligación o no es posible imputar la obligación de pago a un acreedor o proveedor específico, la entidad debe proceder a retirar estos valores mediante un débito en la respectiva cuenta y subcuenta del pasivo y como contrapartida la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, para el caso del pasivo que estando previamente reconocido en la contabilidad, fue incorporado nuevamente como producto de un proceso de conciliación extrajudicial, la entidad no debió reconocerlo como una nueva obligación en las respectivas cuentas del pasivo.

No obstante, si en dicha conciliación los terceros solicitaron el reconocimiento de valores adicionales al valor del pasivo previamente reconocido, como son actualizaciones de la deuda por efectos del IPC, entre otros, estos valores deben reconocerse aplicando lo señalado en el numeral 3

del procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

Es de anotar que, dado que la nueva obligación ya fue cancelada, y que el pasivo original se mantiene reconocido en la contabilidad, la entidad debe proceder a retirar esta cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO 20115-153875 del 15-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración de deudas de difícil recaudo

Doctora
HELIA MARCELA NIÑO MORENO
Subdirectora Jurídica
Dirección Nacional De Estupefacientes
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153875, en la cual manifiesta que la entidad desea implementar un plan de choque de cartera a fin de recaudar y depurar las cuentas por cobrar, a efectos de lo cual requieren saber:

"1. Si una vez cumplidas las diferentes etapas del proceso de cobro correspondiente, no se logra recuperar el valor de la multa, la Dirección, puede efectuar el reporte a las Centrales de Riesgo de las personas naturales y jurídicas que no se acerquen a cancelar las respectivas obligaciones?"

2. Cuál es el método que permite depurar los estados financieros de las entidades del sector público, referente a "la cartera vencida o de difícil cobro"?

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 normalización 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 entidad 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- Adoptase 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 3.1 de la Resolución antes citada, 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 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, 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 párrafo 156, establece: "*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)

CONCLUSIÓN

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

En relación con los procesos de normalización de cartera por parte de las entidades públicas, es de atender las disposiciones tanto de la Ley 1066 de 2006 en materia de gestión del recaudo de cartera, así como de la Ley 87 de 1993, y la Resolución 357 de 2008, en materia del establecimiento y desarrollo del sistema de control interno en las entidades públicas, de las cuales se colige que es la propia entidad quien define sus procedimientos administrativos como responsable y autónoma en la administración y manejo de sus recursos.

En razón de lo anterior, y considerando que compete a la misma entidad la definición de las políticas y procedimientos derivados de sus procesos, es de tener en cuenta que éstos incluyen el

de recuperación de la cartera, de forma que la decisión de reporte de deudores morosos a las centrales de Riesgo, no es un tema de competencia de la Contaduría General de la Nación, quien se encarga de lo relacionado con reglamentación e interpretación de la normatividad contable pública, atendiendo a lo dispuesto sobre el particular en el Artículo 354 Constitucional, y la Ley 298 de 1996.

Ahora bien, en lo que respecta a la metodología a seguir por parte de la entidad, para la depuración de saldos de cartera irrecuperable, sobre los cuales han sido agotados los mecanismos de cobro establecidos para tal efecto, lo procedente es retirar dichos saldos de la contabilidad siempre y cuando el derecho se haya extinguido por causas diferentes a cualquier forma de pago, de conformidad con las disposiciones legales. En caso de decidirse el retiro de tales saldos, debe efectuarse el registro contable de cancelación directamente contra la cuenta de capital fiscal, teniendo en cuenta que 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, atendiendo a lo dispuesto sobre el particular en las Normas Técnicas relativas a los Activos, consignados en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20115-153911 del 16-06-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que la Contaduría General de la Nación determine la prescripción de las deudas a favor de la entidad

Doctora
JENNY CAROLINA MESA PEÑA
Directora Financiera
Instituto para el Fomento, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUÉ
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153911, en la cual consulta si es procedente para la entidad aplicar la prescripción de una cuenta por cobrar, por concepto de arrendamientos, la cual carece de soportes idóneos para adelantar el proceso de cobro, y cuya antigüedad supera los 5 años. Lo anterior con el fin de proceder a realizar los correspondientes ajustes contables derivados de tal situación.

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es de 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 entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, (...)" (Subrayado fuera de texto)

El artículo 8º de la misma Ley 1066 de 2006, en relación 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".* (Subrayado fuera del texto)

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

De otra parte, es de tener en cuenta 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, cuyo objetivo es 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, que permita garantizar de modo razonable la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

El numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008 expresa *"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. (...)*

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 el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto de los deudores, en párrafo 152, 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, (...)*".

CONCLUSIÓN

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

En lo relacionado con procesos de normalización de cartera por parte de las entidades públicas, se deben atender las disposiciones tanto de la Ley 1066 de 2006, como de la Ley 87 de 1993, citadas en las consideraciones, de las cuales se colige que es el propio ente como responsable y autónomo en la administración y control de sus recursos, quien se encarga de la definición de las políticas y procedimientos de los procesos realizados en las diferentes áreas, dentro de los cuales se incluye el reglamento interno de recaudos de cartera.

En cuanto a si es procedente para la entidad aplicar la prescripción de una determinada cuenta por cobrar, me permito señalarle que de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 1066 de 2006, el funcionario competente para decretar tal prescripción de oficio es el jefe de la respectiva entidad, de forma que en la situación del caso consultado corresponde a la entidad actuar de conformidad con lo dispuesto en la Ley antes citada.

Ahora bien, en aquellos casos en que sea decretada la prescripción de acciones de cobro de derechos a favor de la entidad, en cumplimiento de las disposiciones legales aplicables al caso, es procedente que la entidad efectúe la cancelación de los valores irrecuperables de la cuenta de deudores, en atención a lo dispuesto en el Procedimiento de control interno contable y de reporte del Informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en materia de depuración contable y sostenibilidad.

CONCEPTO 20115-154350 del 08-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración de cuentas de control que registran investigaciones disciplinarias

Doctora
DIANA LUCIA CASTRO TIRADO
Contadora
Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154350, la cual me permite responder en el sentido en que fue formulada: *"El Director de Departamento Administrativo de la Función Pública de la época del 2004 y 2005 extravió unos celulares (...), se le iniciaron procesos que en su momento no fueron llevados por el Grupo de Control Interno Disciplinario sino que le dieron trámite a la Procuraduría General de la Nación, se indagó en la Procuraduría acerca del proceso e informan que están cerrados pero que no entregan información debido a que es información reservada. Estos valores se encuentran contabilizados en Cuentas de Orden 836102001-Responsabilidades en proceso-Ante autoridad competente. Entiendo que el procedimiento que se llevo a cabo fue disciplinario y no fiscal, comedidamente me permito solicitar se me informe que procedimiento debo realizar para sanear esta situación y dar de baja estos procesos"*.

Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define los objetivos del Sistema de Control Interno, entre los que se destaca el de *"Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos, Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros"*. (Subrayados fuera de texto).

El artículo 4º de la misma Ley 87 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: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; simplificación y actualización de normas y procedimientos"*, entre otras (Subrayados fuera de texto).

Por tanto, el manejo y salvaguarda de los bienes es una actuación administrativa, pues según lo dispuesto por la Ley 87 de 1993, las entidades están facultadas para desarrollar sus propios procedimientos y guías de acción de acuerdo con sus necesidades, a fin de garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones y procesos.

Por su parte, el párrafo 11 del Plan General de Contabilidad pública, parte integral del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), adoptado mediante Resolución 354 de 2007, 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"* (Subrayados fuera de texto).

La Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, 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", por lo cual deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele valores que no representen hechos ciertos para la entidad. (Subrayados fuera de texto).

El numeral 3.2 de la misma Resolución 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"*. (Subrayados fuera de texto).

En ese sentido, la entidad contable pública debe reconocer y revelar en sus estados contables todas las partidas que representen hechos ciertos y llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras no representen la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, caso en el cual se deben observar las normas legales, manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le sean aplicables al respectivo caso, a efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

En cuanto a las cuentas de orden, el párrafo 307 del Régimen de Contabilidad Pública señala que *"(...) representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados (...)"* y el párrafo 311 del mismo texto normativo 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).

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

El CGC también describe la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL señalando que *"Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente (...)"*

CONCLUSIÓN

Los hechos relacionados con los procesos de investigación disciplinaria pueden ser objeto de control en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, dado que la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO está relacionada con los procesos de responsabilidad internos y con los procesos de responsabilidad fiscal que impliquen un posible detrimento patrimonial.

Las entidades contables públicas deben llevar a cabo la depuración permanente de las cifras y demás datos contenidos en los estados contables, con el fin de garantizar que la información contable refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual se deben llevar a cabo las acciones administrativas a que haya lugar, considerando las normas legales aplicables al respectivo caso.

En ese sentido, la reversión o mantenimiento de los saldos en las cuentas de orden en las que se registró el proceso disciplinario, es una decisión de la entidad, para lo cual deben llevarse a cabo las acciones administrativas que determinen la certeza o realidad del respectivo hecho, observando, entre otros factores, sus procedimientos, funciones, manuales, conceptos jurídicos sobre el estado del proceso de investigación y las normas legales aplicables a respectivo caso.

En todo caso, la entidad debe garantizar la calidad de la información contable pública reflejada en sus estados contables, la cual debe cumplir cabalmente con las características cualitativas determinadas en el Régimen de Contabilidad Pública, esto es, su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

CONCEPTO 20116-154763 del 15-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recobros por medicamentos no Pos y fallos de tutela a FIDUFOSYGA registrados de manera individual en el área contable o en bases de datos administradas por otras dependencias

Doctora
MARIA LESLY VALLEJO BECERRA
Gerente
FIDUFOSYGA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-154763, en la cual nos informa que para efectos de dar aplicación al concepto 20085-113563 expedido por la Contaduría General de la Nación, donde se establece el tratamiento contable de los recobros medicamentos no POS y fallos de tutela, el administrador fiduciario a través del proceso de registro automático de datos en el sistema integrado de información, mediante el cual se procesan las transacciones financieras del FOSYGA, ha implementado el registro en cuentas de orden a partir del radicado de cada CD entregado por las entidades que presentan recobros en cada uno de los días autorizados de radicación.

Por lo anterior, con el fin de aclarar las observaciones recibidas del interventor de FOSYGA, relacionadas con la exigencia de registrar recobro a recobro en cuentas de orden, solicita que se le indique si la forma como el consorcio administrador de FOSYGA realiza el registro de los recobros genera algún incumplimiento del procedimiento contable indicado en el citado concepto.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los numerales 3.4 y 3.19.2 de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el Procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, 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.

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.

La presentación oportuna, y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información, debe ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional".
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad debe garantizar que sus bienes, derechos y obligaciones se identifiquen de manera individual. Por tanto, para el caso consultado el FOSYGA debe garantizar que el registro de los recobros tanto en las cuentas de orden como en las cuentas de balance se identifiquen de manera individual, bien sea en el área contable o en bases de datos administradas por otras dependencias.

Ahora bien, si la información de los recobros se encuentra identificada de manera individual en bases de datos administradas por otras dependencias, no se requiere que esta información se encuentre reconocida de manera individual en el área contable, ya que las bases de datos mencionadas constituyen los libros auxiliares de contabilidad.

CONCEPTO 20116-155163 del 19-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Soportes documentales requeridos en las solicitudes de pagos anticipados por bienes y servicios.

Capitán de Fragata
GUSTAVO ADOLFO CALDERÓN HOLGUÍN
Subdirector Administrativo y Financiero
Hospital Naval de Cartagena
Cartagena - Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155163, en la cual solicita ilustración respecto a los requisitos que deben cumplir los señores contratistas del Estado al momento de presentar facturas por concepto de pago anticipado para la adquisición de bienes y prestación de servicios, planteando las siguientes inquietudes puntuales:

"Como debe ser la descripción del concepto en la factura, teniendo en cuenta que ésta solamente se encuentra por el valor total del pago anticipado? o ¿el contratista al momento de generar dicha factura correspondiente al pago anticipado, debe discriminar los bienes y/o servicios como lo estipula el estatuto tributario colombiano en el artículo 617? ¿Cuáles son los documentos que se deben anexar al pago anticipado? ¿Cómo se formaliza el pago anticipado?"

Respecto de lo anterior, este despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En materia de requisitos de las facturas presentadas por los contratistas para el pago anticipado del suministro de bienes y servicios, por tratarse de un procedimiento interno, corresponde a la entidad atender lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008, sobre el Procedimiento de control interno contable y de reporte del Informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, que en el numeral 1.2 Objetivos del Control Interno Contable, que contempla:

"(...)

o) Garantizar la operación del proceso contable con base en las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y reglamentaria que le son propias (...)". (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en relación con los documentos que se deben anexar para los pagos anticipados de bienes y servicios, el Régimen de Contabilidad Pública, en materia de soportes de contabilidad, establece:

Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

"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."

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 y electrónicos." (Subrayado fuera del texto)

En el mismo sentido, la Resolución 357 de 2008, respecto del proceso de control interno contable de las entidades públicas, sobre Soportes Documentales, en el numeral 3.7, 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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Atendiendo a lo consignado en las consideraciones, para el caso consultado, se concluye:

En primer lugar, es de precisar al consultante que respecto de los requisitos de facturación, la Contaduría General de la Nación no es el organismo competente para pronunciarse sobre el asunto, en atención a lo dispuesto tanto en el artículo 354 de la Constitución Política, como en la Ley 298 de 1996, que establecen que la competencia de la Contaduría General de la Nación versa sobre asuntos relacionados con la contabilidad de las entidades públicas, y en consecuencia debe resolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas contables emitidas por la misma entidad.

En tal sentido, la información que debe contener la factura que presentan los contratistas para el cobro de los pagos anticipados por el suministro de bienes y servicios, es una definición que compete a la misma entidad, quien es autónoma en la formulación de políticas y procedimientos internos, los cuales en todo caso deberán ajustarse a las disposiciones legales que rigen sobre la materia, como bien se expresa en los objetivos del control interno contable consignados la

Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación, en materia del procedimiento de control interno contable a ser aplicado por parte de las entidades públicas.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con los soportes que deben reunir las mencionadas solicitudes de pagos anticipados, es de tener en cuenta que la citada Resolución 357 de 2008, en el numeral 3.7 Soportes documentales, contempla que corresponde a la misma entidad definir los diferentes documentos que respaldan las transacciones efectuadas, siendo que dichos soportes se deben ajustar a las disposiciones legales aplicables al caso, así como a las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

CONCEPTO 20117-156087 del 19-07-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración de pasivos por parte de la Empresa Promotora de Salud Subsidiaria - CAPRESOCA EPSs -intervenida

Doctora
SONIA ALEXANDRA ADAME MANOSALVA
Profesional Especializado DAF
Empresa Promotora de Salud Subsidiaria - CAPRESOCA EPSs
El Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20117-156087, en la cual informa que la Superintendencia Nacional de Salud, mediante la Resolución 0528 de 2010, revocó el certificado de habilitación para la operación y administración del régimen subsidiado e intervino la empresa tomando posesión de los bienes, haberes y negocio, y con la Resolución 0791 de 2011, se prorrogó la intervención por sesenta (60) días. Así mismo, la entidad inició un proceso de revisión del margen de solvencia, encontrando pasivos por concepto de prestación de servicios de salud de cuentas radicadas sin amparo contractual y sobre ejecutadas en los contratos, caso en el cual se depuró dichas cuentas por pagar. En consecuencia consulta si puede trasladar estas cuentas a cuentas de orden acreedoras y que proceso se surte en tal caso.

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

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, 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 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)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, como: "Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del 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".

Por su parte, el párrafo 311 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)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que una vez la entidad realiza las gestiones administrativas y demás acciones pertinentes para depurar los pasivos, y como resultado de las mismas se establece que no corresponden a obligaciones ciertas para la entidad, por cuanto carecen de los documentos soporte idóneos que acrediten la existencia de la obligación o no es posible imputar la obligación de pago a un acreedor o proveedor específico, la entidad debe proceder a retirar estos valores mediante un débito en la respectiva cuenta y subcuenta del pasivo y como contrapartida la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En lo referente a si las posibles obligaciones deben ser contabilizadas en cuentas de orden, es oportuno indicarle que no es estrictamente necesario, toda vez que la entidad determinó que no existe un compromiso como tal sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control, debiendo revelar este hecho mediante información cualitativa en las notas a los estados contables.

CONCEPTO 20116-155492 del 01-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		2	
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación 3105 Capital fiscal
		2.1	
	Subtema		Depuración contable de pasivos inexistentes evaluados por el comité de sostenibilidad contable de la Secretaría de Salud de la Alcaldía de Pasto

Doctora
MARIA ALEJANDRA AUX CONCHA
Subsecretaría de Planeación y Calidad
Alcaldía de Pasto
Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155492, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

"(...) Durante los años 1998 a 2003 existió una doble causación del gasto lo que originó la acumulación de unos pasivos inexistentes. Estos pasivos fueron sujetos a revisión por parte del comité de sostenibilidad contable de la Secretaría de Salud y se verificó la NO EXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN, por lo tanto el comité solicita se depuren estas cuentas.

Solicitamos su colaboración en cuanto al procedimiento contable a seguir para depurar los pasivos inexistentes."

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

CONSIDERACIONES

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 sus numerales 3.1, 3.2 Y 3.7 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.

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 sus 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 soportes idóneos, a través de los cuales se pueden 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.*
- (...)*

3.2 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 (...) 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 otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3105-Capital Fiscal como: "*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."

CONCLUSIÓN

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 reflejen razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, por tanto, si los saldos registrados en la 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.

Por lo tanto, la entidad debe proceder a debitar la respectiva subcuenta y cuenta del grupo del Pasivo y como contrapartida la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 20116-155692 del 17-08-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración de los registros correspondientes a los ingresos de elevada antigüedad recibidos por anticipado por trámites de servicios que no se han prestado

Doctora
 DIANA FERNANDA ARRIOLA GÓMEZ
 Directora Ejecutiva
 Consejo Profesional Nacional de Arquitectura u sus Profesiones Auxiliares-CPNAA
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20116-155692, en la cual solicita un concepto respecto de:

" (...) si el Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares (CPNAA) puede registrar como ingresos, consignaciones recibidas por parte de terceros por concepto de trámite de los servicios que presta la entidad y que tienen una antigüedad de más de dos (2) años, sin que se haya podido brindar el servicio o solicitado por el tercero la devolución, pudiendo disponer de esos recursos para fines directamente relacionados con las funciones misionales de la entidad."

Manifiesta además la consulta, que: "(...) el CPNAA registra en la contabilidad subcuenta 2910 Otros Pasivos- Ingresos recibidos por anticipado, las consignaciones aludidas que aparecen en los extractos bancarios y que corresponden al valor de los servicios que presta la entidad."

En relación con lo anterior, este Despacho se permite dar respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Sobre el caso consultado, es importante tener en cuenta las disposiciones normativas consignadas en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

De una parte el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, contempla

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.(...)"

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. (...)"

En materia de registros contables, es de tener en cuenta lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, respecto de:

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS /Otros Pasivos

"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 (...)"

NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CLASES 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 período contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejen 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, (...) o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. (...)"

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS.

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 cuales se produzca la contraprestación de bienes o servicios. (...)"*

DINÁMICA

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.

Se acredita con:

1. El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos" (Subrayado fuera del 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*, contempla:

Numeral 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.*

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)

CONCLUSIÓN

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

Es de observar que el tratamiento contable de los valores recaudados por concepto de trámite de los servicios que presta la entidad, cuando aún no ha sido prestado el servicio, se reconoce en la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, hasta el momento en el cual procede el

reconocimiento del ingreso realizado, una vez prestado el servicio, o devuelto el dinero recibido, registro que está en consonancia con el tratamiento inicial que la entidad viene dando a dichos conceptos.

Ahora bien, en materia de depuración de saldos inactivos en la cuenta antes mencionada, es de considerar que tal situación compete a la misma entidad, mediante la adecuada definición de políticas y procedimientos que soporten los registros contables, quien en conocimiento de sus circunstancias particulares de operación, y una vez efectuadas las diferentes gestiones administrativas para depurar los saldos, decide la procedencia del tratamiento como ingresos de los saldos anticipados por tal concepto que han permanecido inactivos durante lapsos prolongados de tiempo, sin que se hayan prestado los servicios, en atención tanto a lo dispuesto en materia legal sobre modos de extinción de las obligaciones, como a las disposiciones contables en materia de principios de contabilidad pública, y el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 20118-156724 del 06-09-11			
1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración contable de inversiones contenidas en los estados, informes y reportes contables

Doctora
HELI MARITZA FAJARDO MACIAS
Contadora Pública
ESE HOSPITAL JORGE JULIO GUZMAN
Puerto Guzmán - Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-156724, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

"Me permito solicitarle la colaboración del proceso de saneamiento contable que debo seguir con unas acciones que aparecen en los estados financieros, desde el año 2006 en la cuenta 1208, por valor de DOSCIENTOS SESENTA (SIC) Y SIETE MILLONES NUEVE MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$267.009.000), con Selva Salud EPS, Porque departe (sic) de la actual gerencia se elevo consulta a Selva salud, la veracidad de las acciones; pero ellos nos responden que nunca se han adquiridos acciones, la Contraloría del Departamento de Putumayo cito al gerente que estuvo en el año 2006,(...) la respuesta de ellos fue que se registraron porque en un principio se autorizó al área de presupuesto para un Certificado de Disponibilidad Presupuestal pero nunca hubo desembolso de dineros.

De parte de la gerencia actual se delego al tesorero para que analice desde el año 2006 a la fecha si hubo de desembolso (sic) por parte de tesorería, y no se encontró desembolso alguno para pago sobre este concepto.”

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

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, en lo relacionado con Depuración contable permanente y sostenibilidad, dispone que: "Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, *deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

Por lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se refleja en los estados, informes y reportes contables las cifras y demás datos sin razonabilidad. También deben determinarse las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3.11 de la misma Resolución, respecto al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establece que: *"Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.*

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye que teniendo en cuenta los parámetros establecidos en la Resolución 357 de 2008 en relación con la depuración contable permanente y sostenibilidad, las entidades contables públicas deben adelantar todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que la información contable pública cumpla las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, para lo cual la entidad se podrá apoyar en el Comité técnico de sostenibilidad en calidad de órgano asesor.

Por lo anterior, la entidad debe proceder a realizar el proceso de depuración de los saldos de las subcuentas que representan la cuenta de Inversiones patrimoniales en entidades controladas dentro del marco de la Resolución 357 de 2008, previo a la obtención de los documentos soportes idóneos y la realización de las acciones administrativas necesarias que permitieron definir si las cifras que respaldan los bienes objeto de depuración son ciertas.

En este sentido, si como resultado de la depuración se encuentra que la subcuenta correspondiente de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS se incorporó en la contabilidad sin ningún tipo de soporte con el que se hayan adquirido las acciones, la entidad deberá reversar el registro efectuado inicialmente.

CONCEPTO 20118-157233 del 26-09-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración de partidas conciliatorias

Doctora
LUZ STELLA HERNÁNDEZ RUÍZ
Directora Financiera
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20118-157233, en la cual solicita: *"precisar al amparo de que norma se pueden castigar las partidas pendientes en Conciliaciones Bancarias, teniendo en cuenta que ya la Entidad ha surtido toda la gestión necesaria para recuperarlas, pero que por circunstancias ajenas a la Entidad no ha sido posible su recuperación."*

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política establece que *"(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley"*.

A su vez, el artículo 269 del texto constitucional determina que *"En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la"*

ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas".

En lo referente al proceso de castigar las partidas pendientes en conciliaciones bancarias, es pertinente observar lo establecido en artículo 2º de la Ley 87 de 1993 que define los objetivos del Sistema de Control Interno, entre los que se destaca el de *"Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos, Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros"*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 4º de la misma Ley 87 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: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; simplificación y actualización de normas y procedimientos"* (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, los numerales 3.1 y 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:

"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. (...)

3.2 Manuales de políticas contables

"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 (...)". (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye que la norma legal en que se sustenta la depuración o castigo de las partidas pendientes en las conciliaciones bancarias, son las normas del sistema de control interno contable establecidas en la Ley 87 de 1993, la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, al igual que los artículos 209 y 269 de la Constitución Política.

En ese sentido, 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, razón por la cual, los saldos registrados en la 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.

CONCEPTO 20119-158015 del 12-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Normas vigentes sobre depuración contable y comité de sostenibilidad contable

Doctor
RICHARD POOL GRONDONA ROMERO
Contador
Hospital San Agustín de Fonseca
Riohacha - Guajira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158015, en la cual informa que fue contratado en el Hospital San Agustín de Fonseca para depurar el área de farmacia, toda vez que el balance presenta diferencia con el inventario físico, y para desarrollar esta actividad se requiere claridad en relación con las siguientes inquietudes:

"Si la entidad Hospital San Agustín de Fonseca algunas vez se acogió a la norma 716 de 2001 y posteriores, ¿cómo debo proceder? ¿Hay que levantar las actas de conformación del comité Técnico de Saneamiento Contable y demás disposiciones?"

¿Qué procedimientos debo llevar si la entidad no se ha acogido a la norma y adopto el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública (RESOLUCIÓN 119 DE 2006)?".

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

CONSIDERACIONES

La Honorable Corte Constitucional, mediante la sentencia C-457/08 del 7 de junio de 2006, declaró inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 que prorrogaba, hasta el 31 de diciembre de 2006, el proceso de saneamiento contable. Por lo tanto, a partir del 7 de junio de 2006 dejó de tener aplicabilidad el proceso de saneamiento contable establecido en la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, además de las normas contables expedidas con fundamento en la misma.

Con respecto al tratamiento contable y la presentación del Informe Final de Saneamiento Contable, la CGN expidió las Resoluciones 275 y 381, la Circular Externa 064 y el Instructivo 021 de 2006.

Ahora, en relación con la vigencia de la Resolución 119 de 2006, le informo que ésta fue derogada por la Resolución 393 de 2007, e igualmente dejó sin efecto la Circular Externa 042 de 2001.

Posteriormente, se expidió la Resolución 34 de 2008, con la cual fue derogada la Resolución 393 de 2007, dejando sin efecto el Instructivo 002 de 2007.

Finalmente, con la Resolución 357 de 2008, se deroga la Resolución 34 de 2008 y el Instructivo 04 de 2008 y todas aquellas normas expedidas por la Contaduría General de la Nación y que le sean contrarias.

En cuanto a la forma de proceder para depurar los valores que afecten la situación patrimonial del hospital y no representen bienes ciertos según el inventario físico, 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 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)

También, el numeral 3.11 del citado procedimiento en lo relacionado con el comité técnico de sostenibilidad contable, dispone que *"Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes*

públicos, éstos 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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Las actas de la aprobación de la depuración contable y demás evidencias de la gestión administrativa adelantada en vigencia de la Ley 716 de 2001, debieron elaborarse en su momento y no es procedente invocarlas en el proceso para la depuración que se adelanta actualmente.

2. Mediante la sentencia C-457/08 del 7 de junio de 2006, la Honorable Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 que prorrogaba, hasta el 31 de diciembre de 2006, el proceso de saneamiento contable. Por lo tanto, a partir del 7 de junio de 2006 dejó de tener aplicabilidad el proceso de saneamiento contable establecido en la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, además de las normas contables expedidas con fundamento en la misma.

3. La normatividad contable vigente en materia de depuración contable es 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 es aplicable para el caso consultado.

4. Es potestativo de las entidades contables públicas constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como a bien la administración lo considere, siendo una instancia asesora que coadyuvará en el proceso contable, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. En este sentido, el alcance de la asesoría que presta el Comité Técnico de Sostenibilidad contable, lo define el mismo ente público en el acto de creación del mencionado comité, en el cual se fijan sus funciones y responsabilidades.

Finalmente, las normas vigentes señaladas en las conclusiones al igual que el Régimen de Contabilidad Pública pueden consultarse a través de la página web www.contaduria.gov.co en el los siguientes links: "Normograma" y "Régimen de Contabilidad Pública".

CONCEPTO 20119-158019 del 20-10-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		2	
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
		2.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema		Establecimiento en los manuales de procedimiento de los documentos soportes de conformidad con las disposiciones legales para el pago de los premios en loterías

Doctora
ÁNGELA MARÍA OSORIO A.
Profesional Universitario
Gestión Contable y Presupuestal
Empresa Municipal para la Salud-EMSA-Lotería de Manizales
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20119-158059 en la cual nos informa que la Empresa Municipal para la Salud-EMSA, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden municipal, que goza de total autonomía administrativa y financiera, cuyo objeto es generar recursos para la salud a través de la operación de la lotería de Manizales.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la fracción de la lotería constituye el documento soporte para realizar el pago del premio al apostador, consulta si se puede considerar como documento soporte idóneo para reclamar el premio, una fracción enmendada presentada por el apostador.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

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 que a las entidades públicas, concededoras de su operatividad y en aplicación del Sistema de Control Interno Contable, les corresponde establecer en sus Manuales de Procedimientos, los requisitos que deben cumplir los diferentes documentos soporte de conformidad con las disposiciones legales que les apliquen y los requisitos internos definidos, que les permita garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo de los organismos correspondientes.

Por tanto, para el caso consultado la entidad de acuerdo con los requisitos establecidos para los documentos soporte en sus diferentes procedimientos, deberá garantizar que las fracciones cumplan al menos las condiciones mínimas establecidas en el reglamento interno para el pago de los premios y así poder validarlas como soporte para efectuar el registro contable de estas operaciones.

CONCEPTO 201111-159521 del 05-012-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Depuración de derechos en la Federación Nacional de Arroceros-FEDEARROZ

Doctor
RAFAEL HERNÁNDEZ LOZANO
Representante Legal
Federación Nacional de Arroceros- FEDEARROZ
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en esta entidad con el expediente 201111-159521, mediante la cual solicita concepto sobre la posibilidad de castigar saldos correspondientes a cuotas parafiscales e intereses de mora que se consideran incobrables y que actualmente afectan la situación financiera del Fondo Nacional del Arroz. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo del artículo 5 de la Resolución No 354 de 2007, mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública –RCP–, establece en cuanto al ámbito de aplicación de ese instrumento de normalización y regulación: *"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). Atendiendo lo anterior, se atiende su consulta en el contexto del RCP.

El Plan General de Contabilidad Pública –PGCP– adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, definió en el párrafo 9 las características que debe observar la información contable para garantizar que cumpla los objetivos definidos en el marco conceptual de dicho documento. Par tal efecto estableció: *"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, ésta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible."* (Subrayado fuera de texto).

Ha definido el mismo PGCP que para que la información sea Confiable debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; siendo entonces la Confiabilidad una consecuencia de la observancia de tales condiciones.

Con respecto a la razonabilidad de la información, el PGCP establece: *"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).

En relación con la objetividad ha señalado el párrafo 105: *"La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se*

minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP."(Subrayado fuera de texto).

Frente a la Verificabilidad ha prescrito el PGCP que *"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).

Por su parte el PGCP en la norma técnica relativa a los deudores establece: *"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."*

La misma norma técnica prescribe en el párrafo 156: *"(...) Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio."*(Subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo antes expuesto y en procura de la consecución de una información contable que reúna las características antes referenciadas, la CGN ha establecido en materia de control interno contable que corresponde a cada entidad definir las políticas y adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

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

Para tal efecto, una vez agotadas las acciones administrativas así como las instancias legales, de lo cual debe quedar evidencia o soporte, corresponde adelantar la depuración de los derechos sobre los cuales se ha concluido no es factible su recaudo o pago.

CONCLUSIÓN

Los objetivos de la información contable se satisfacen en la medida que dicha información reúna las características cualitativas: Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. De manera particular la característica de confiabilidad se materializa cuando la información contable refleja la situación y actividad de la entidad, de manera ajustada a la realidad.

Corresponde a cada entidad adelantar e implementar de manera permanente las acciones administrativas y de control interno tendientes a garantizar la confiabilidad de la información, minimizando el riesgo de revelar en la misma, derechos u obligaciones afectados por las situaciones referenciadas en las anteriores consideraciones.

En virtud de lo anterior, una vez identificados los derechos sobre los cuales se ha evidenciado y documentado plenamente la imposibilidad de cobro, y una vez adelantadas las gestiones administrativas y agotadas las instancias legales, procede la depuración de dichos derechos acreditando el concepto que revela el derecho y debitando la subcuenta 320601-Capital de fondos parafiscales de la cuenta 3206-CAPITAL DE FONDOS PARAFISCALES o la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda.

Los derechos objeto de depuración deberán ser revelados plenamente en las notas a los estados contables y ser controlados para lo cual pueden revelarse y controlarse a través de las cuentas de orden.

CONCEPTO 201110-158607 del 21-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Establecimiento de procedimientos internos por parte de UNE-Telefónica de Pereira para determinar los documentos que permiten la liquidación de contratos

Doctor
ÁLVARO FERNANDO BELTRÁN CARDONA
Jefe División de Contaduría
UNE-Telefónica de Pereira
Pereira-Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201110-158607, en la cual manifiesta lo siguiente: *"La empresa de Telecomunicaciones de Pereira S.A. suscribió con la empresa S.G. Comunicaciones S.A.S el contrato No 007 del 23 de febrero de 2011, cuyo objeto era la construcción y mantenimiento con suministro parcial de materiales de obras menores de redes, obras complementarias y soluciones especiales para el servicio de telecomunicaciones en todos los sitios en donde llegue la red de la Empresa.*

En fecha 12 de julio de 2011 Telefónica de Pereira declaró el incumplimiento del contrato 007 celebrado entre las partes, debido a las constantes fallas y retrasos en la ejecución de los servicios contratados y por lo tanto procedió a dar por terminado en forma unilateral el vínculo contractual.

Para efectos de cumplir con las normas tributarias relacionadas con la presentación de la factura del proveedor como requisito para aceptación de costos y gastos, y al mismo tiempo no incurrir en una posible evasión pasiva al no exigir al proveedor dicha factura, en reiteradas ocasiones hemos solicitado la expedición del documento en la cual se nos cobre el valor del acta final de la obra realizada, pues el Interventor por parte de la Empresa, da constancia de la labor realizada por el Contratista.

A su vez Telefónica de Pereira tiene una cuenta por cobrar a SG Comunicaciones por concepto de anticipo entregado al inicio del contrato, razón por la cual debe proceder a realizar un cruce de cuentas en sus registros contables y dar por terminado el contrato, con lo avances de obra realizados.

Con base en los antecedentes mencionados se consulta lo siguiente:

Qué podemos hacer contablemente en caso de no poder obtener la factura por parte del Contratista y poder hacer la liquidación final del Contrato?

En caso de que no sea posible realizar el cruce de cuenta sin los documentos ya descritos, que acción le cabe a Telefónica de Pereira para saldar estas cuentas sin infringir las normas contables."

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 asignaron 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 respecto a los soportes de contabilidad, el párrafo 337 del marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: "Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

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

En ese mismo sentido, el numeral 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, señala que: "La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la

información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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)

Así mismo, el numeral 3.2 del mismo texto normativo, en referencia a 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.*" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anteriores, se concluye que el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones que realiza la entidad requiere documentos soportes que sustenten los registros contables realizados y a su vez permitan la verificación de la información. En tal sentido, de conformidad con la costumbre, la legislación comercial y lo estipulado contractualmente, corresponde al contratista entregar toda la documentación necesaria para que la entidad pueda reconocer los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se derivan de los contratos celebrados.

Dado que la CGN es el organismo encargado de 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 pronunciarse sobre acciones alternas para documentar la liquidación de un contrato desborda su competencia funcional, toda vez que esto corresponde a acciones propias de la gestión administrativa de la entidad.

Así mismo, el cruce de cuentas entre Telefónica de Pereira y la entidad contratista, es una decisión de tipo administrativo puesto que cada entidad debe definir el tipo e idoneidad de los soportes contables, de cara a la naturaleza y circunstancias de sus hechos, transacciones y operaciones.

CONCEPTO 201111-159473 del 23-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
		1.2	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema		Reconocimiento contable de adiciones, mejoras reparaciones y mantenimientos en propiedades, planta y equipo

Doctor
GERARDO ESTUPIÑAN DURÁN
Almacenista
Congreso de la República de Colombia
Edificio Nuevo del Congreso
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-159473 en la cual nos informa que el Congreso de la República con la implementación del Sistema Integrado adquirió unos detectores y tags de seguridad, los cuales se encuentran empotrados a los edificios y vehículos del Congreso, estos activos se encuentran registrados en el inventario como activos de consumo con control, están asignados a los funcionarios quienes son responsables de los mismos y se reconocieron como un gasto en la contabilidad del Senado.

No obstante, se hace necesario dar un tratamiento diferente a estos bienes, puesto que su cantidad dificulta su manejo como inventarios, razón por la cual solicita que se le indique si se pueden reclasificar estos bienes en el inventario o integrarlos a los edificios del Congreso.

Es de anotar que mediante comunicación telefónica, usted nos informa que la reclasificación a la que hace referencia es cambiar la clasificación de los detectores y los tags del modulo de inventarios como activos controlados, dado que esto ha generado que carguen a los inventarios individuales de los funcionarios y reconocerlos como un mayor valor de las edificaciones, dado que considera que al estar empotrados en los edificios y vehículos, su registro contable no correspondía a un gasto.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

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'.

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:

"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'.

En lo relacionado con la normatividad contable, 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 Régimen de Contabilidad Pública, que indican:

"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.

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.

Quando 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". (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 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en el siguiente sentido: "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.

Así mismo, 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".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que 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 clasificar los elementos en bienes de consumo, consumo controlado o en devolutivos, de acuerdo con lo que establecido en su manual de administración de bienes, razón por la cual si desea cambiar la clasificación inicial dada a estos bienes en el módulo de inventarios, podrá realizar dicho cambio de acuerdo con sus procedimientos y justificando el motivo del cambio de clasificación.

En lo referente a si el valor de los detectores y tags del Sistema de Seguridad que se reconocieron como gasto en la contabilidad del Senado, son un mayor valor de los edificios y vehículos de los cuales forman parte, corresponde a la entidad soportarse en el concepto técnico de un experto para poder contrastar los términos de las especificaciones de la obra con las condiciones establecidas en la normatividad contable y así determinar si cumple con los criterios para ser reconocidos como adiciones y mejoras y/o reparaciones o mantenimiento, de acuerdo con 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 Régimen de Contabilidad Pública.

Si como resultado del concepto técnico se determina que los elementos sí cumplen con las características para reconocerse como una adición o mejora a las edificaciones y a los vehículos, la entidad debe efectuar el ajuste contable reversando el registro del gasto reconocido inicialmente mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta y cuenta de la clase 5-GASTOS, siempre que el ajuste se realice en el mismo período contable; o un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el registro se efectuó en un período anterior.

CONCEPTO 201111-158859 del 30-12-11

1	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema		Establecimiento de políticas por parte del IDRD, para el reconocimiento de los ingresos a escenarios de recreación y deporte del Distrito Capital

2	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros ingresos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del IDRD de los ingresos a escenarios de recreación y deporte del Distrito Capital

Doctor
JUAN ANTONIO ROA SÁNCHEZ
Subdirector Administrativo y Financiero
Instituto Distrital de Recreación y Deporte-IDRD
Alcaldía de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 201111-158859, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que: *"El Decreto 463 de 2003 "Por el cual se reglamenta la administración, el mantenimiento y el aprovechamiento económico del espacio público construido y sus usos temporales en Bogotá, Distrito Capital", Establece en su Artículo 5º, que el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte, es una entidad administradora del espacio público, que para efectos de la citada norma tiene la capacidad de administrar el espacio público y en esa medida permitir los usos temporales, lo que conlleva la facultad de otorgar permisos o suscribir contratos que tengan como fin organizar, promocionar, mantener y aprovechar económicamente el espacio público sujeto a su administración, conforme con su naturaleza institucional".*

Por su lado el "Artículo 278 de la mencionada norma establece: "Aprovechamiento económico del espacio público y las entidades del Distrito Capital a cuyo cargo estén las zonas recreativas de uso público y las zonas viales, podrán contratar o convenir con particulares la administración, el mantenimiento y el aprovechamiento económico de las zonas viales y recreativas de uso público, incluidas las zonas de estacionamientos y el equipamiento colectivo que hacen parte integrante de

las cesiones obligatorias gratuitas al Distrito Capital, ajustándose a los mecanismos legales que se fijen para el caso (...)".

Los ingresos derivados se vienen contabilizando como aprovechamiento económico identificando el concepto que lo origina así:

Alquiler de escenarios deportivos, escuelas deportivas, cabinas de transmisión, canchas deportivas, módulos de comidas, piscinas, publicidad y otros conceptos, además del parque o escenario utilizado.

La Contraloría Distrital de Bogotá en varias ocasiones ha objetado dicha clasificación recomendando que estos ingresos se deban identificar contablemente uno a uno indicando el tercero que consigna el alquiler.

La entidad no ve necesario llevar el registro de quienes consignan en la contabilización a ese nivel en razón, a que sus estadísticas Financieras están dadas a mostrar el aprovechamiento del tiempo libre en cada parque y escenario de la Ciudad sin importar quien efectúa la Consignación, de otra parte nos permitimos detallar los inconvenientes más relevantes de identificar estos ingresos como lo solicita el Ente de Control:

- 1. Se están manejando en promedio sesenta mil transacciones anuales.*
- 2. Los usuarios de los parques y escenarios son los habitantes de la ciudad de Bogotá, lo que nos obligaría manejar un registro con la información de quienes viven en la ciudad, es decir, un promedio de sesenta mil (60.000) usuarios, año tras año.*
- 3. Es pertinente resaltar que la cuenta del ingreso se cancela anualmente contra cuentas de resultado, pero la información de los terceros continuaría creciendo exponencialmente.*
- 4. Se han realizado varios acercamientos con diferentes entidades financieras, a fin de cumplir con los requerimientos de la Contraloría, pero consultados los diferentes Bancos del mercado, ninguno nos ofrece el servicio de identificación del código del parque, el código del servicio, el nombre del beneficiario y la identificación del mismo, en un mismo formato.*
- 5. Teniendo en cuenta lo anterior, y con el fin de contar con la plena identificación de nuestros usuarios, se hace necesaria la contratación de una empresa de software especializada en el tema. Consultada esta opción, la cotización recibida para el desarrollo de esta necesidad tecnológica, presento un costo de desarrollo y mantenimiento que oscila en \$45,000,000,00 anuales para el presente año, sólo, hasta la cantidad de transacciones mencionadas, por ello de contratar el servicio, el IDRD tendría que asumir el costo de forma vitalicia.*
- 6. Adicionalmente, el uso de canchas, piscinas, escenarios, módulos, parqueaderos, cabinas y escuelas, en la red de parques del IDRD, causan un pago proporcional a la zona en que se ubican sus servicios, dado que se encuentran irrigados por toda la ciudad, para el uso y goce de todos los residentes de la ciudad; ello nos llevaría a considerar el servicio como un bien general de uso masivo, que maneja un promedio de valor de consignación de \$6,000,00 por servicio.*

Por lo anterior, respetuosamente solicitamos su concepto de si contablemente estamos en la obligación de identificar los terceros uno a uno en nuestros ingresos, ó si por el contrario, podemos seguir llevando estos ingresos por los conceptos que actualmente manejamos".

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 264 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, 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"*.

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece que: *"Objetivos del sistema de Control Interno: Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:*

- a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten;*
- b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;*
- c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;*
- e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;*
- f) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;*
- g) Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;"*

El numeral 3.15 de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación-CGN, expresa que *"Con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generación de la información financiera, económica, social y ambiental*.

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información. Y atendiendo la naturaleza y complejidad del ente público de que se trate, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 1.2 de la citada Resolución determina que: *"Son objetivos del control interno contable:*

- a. Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. (...)
- f. Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.
- g. Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable público en forma adecuada, con el fin de administrar los riesgos de índole contable identificados.
- h. Garantizar la existencia y efectividad de controles eficientes, eficaces y económicos, en los términos del artículo 9º de la Ley 87 de 1993 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan. (...)"

Por su parte, respecto a la característica cualitativa de la información contable de Confiabilidad, el párrafo 103 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que: "La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad". (Subrayado fuera de texto)

Así, el párrafo 106 del mismo instrumento normativo, expresa en referencia a la verificabilidad como condición para que se cumpla la característica cualitativa de la Confiabilidad, que: "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)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta que existe una concurrencia masiva, un flujo variable y creciente de los usuarios de los distintos escenarios del Distrito, que el cobro por el alquiler de los mismos a cada usuario no es representativo, y la necesidad de aplicar criterios de costo\beneficio entre los ingresos percibidos y los instrumentos de registro y control, es potestad de la entidad llevar un control detallado de los terceros que realizan consignaciones por los diferentes conceptos que conforman el aprovechamiento del espacio público, y definir el nivel de detalle de los registros contables para este tipo de transacciones, siempre que se tengan implementados mecanismos que permitan una adecuada verificación de la información por parte de la misma entidad, así como de los demás organismos de control.

Por su parte, es de anotar que los ingresos por los distintos conceptos que percibe el Instituto por el aprovechamiento económico del espacio público deben reconocerse afectando la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, y no en la subcuenta 481047-Aprovechamientos, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, en la medida en que los ingresos que percibe la entidad no se consideran extraordinarios dado que son recurrentes.

V. INSTRUCTIVOS CONTABLES

INSTRUCTIVO 11 DE 2010

Instrucciones relacionadas con el cambio de vigencia 2010 - 2011, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación, y otros aspecto del proceso contable.

CONCEPTO 20115-153799 del 13-05-11

1	TÍTULO	1.	INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1	Instructivo 11
	Subtema	1.1.1	Reclasificación por parte de la Contraloría Departamental del Huila de los pasivos estimados por las prestaciones sociales que se han venido provisionando

Doctora
LUZ AURORA TOVAR NARVÁEZ
Profesional Universitario
Oficina Administrativa y Financiera
Contraloría Departamental del Huila
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20115-153799, en la cual consulta el *"manejo de causación y cuentas por pagar sobre prestaciones sociales, en este caso vacaciones; (...). Pues lo que tenemos entendido es que legalmente se deben efectuar las causaciones mensuales a cargo de la Entidad y al cierre de la vigencia quedarían registradas contablemente como cuentas por pagar u obligaciones laborales (cuenta 25....)"*. Así mismo, solicita el concepto de la Contaduría General de la Nación sobre las recomendaciones hechas por la Auditoría General de la República en relación con el saldo no reintegrado a la Tesorería General del Departamento correspondientes a las cuentas por pagar constituidas en el año 2009, mediante la Resolución No. 0534 de diciembre 30 de 2009, y no pagadas en el año 2010.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 233 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a la norma técnica de obligaciones laborales y de seguridad social integral, particularmente en relación con los pasivos estimados, 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; (...)"*.

Seguido, el párrafo 235 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: *"Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice".* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, como: *"Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.*

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales." (Subrayado fuera de texto).

También, la dinámica de esta cuenta indica que se acredita con: *"2- El valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales".*

En este mismo sentido, describe 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."

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *"1- El valor del traslado de las provisiones a las correspondientes cuentas del pasivo".* Y se acredita con: *"1- El valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada uno de los conceptos".*

El numeral 1.2.3 del Instructivo 11 de 2010, 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 período contable".*

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que la reclasificación de los pasivos estimados al pasivo real, es un proceso que debe efectuarse cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, estableciendo la exactitud del valor de las obligaciones a cargo de la entidad. Cuando se trata de la consolidación de las prestaciones sociales provisionadas durante el año, es factible reclasificarlas en función de los momentos en que se causan indefectiblemente las obligaciones para la entidad, pero en todo caso debe hacerse de manera obligatoria al cierre del período contable, como lo prescribe el Instructivo 11 de 2010, mediante el cual se señalan las Instrucciones relacionadas con el cambio de vigencia 2010 - 2011, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación, y otros aspectos del proceso contable.

En cuanto a las recomendaciones efectuadas por la Auditoría General de la República en relación con los valores no reintegrados a la Tesorería General del Departamento correspondiente a las cuentas por pagar no pagados en la vigencia 2010 constituidas mediante Resolución No. 0534 de diciembre 30 de 2009, así como la no expedición del respectivo acto administrativo de cancelación de los mismos, me permito informarle que de conformidad con el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que deben estar definidos en el Estatuto Orgánico del Presupuesto Departamental o por la autoridad competente presupuestaria en el nivel territorial.

VI. BOLETIN DE DEUDORES MOROSOS

1. Certificación del BDME para suscribir contratos o posesión para cargos públicos

2. Entidades obligadas a realizar el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado

3. Parámetros para el envío de información a la Contaduría General de la Nación relacionada con el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME).