

80112 – EE26502

Bogotá, D.C., Julio 07 de 2009.

Señora  
LUZ MARINA CASTAÑO VALENCIA  
Secretaria de Hacienda  
Municipio de Marinilla  
Calle 30 No. 30-13  
contadoramarnilla@une.net.co  
Marinilla - Antioquia

**Asunto:** ALMACÉN E INVENTARIOS. PROVISIONES Y PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD, OBJETIVIDAD Y PRUDENCIA EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.

#### I. ANTECEDENTE

Mediante oficio No. 2009ER21815 del 26 de marzo de 2009, consulta sobre los siguientes interrogantes, en cuanto a algunas diferencias suscitadas con la Contraloría General de Antioquia sobre la realización de algunos procedimientos:

1. El municipio de Marinilla no cuenta con un espacio físico de almacenamiento porque no almacena bienes y tampoco presenta la cuenta de inventario en el balance, en tanto los mismos se llevan directamente al gasto si son de consumo o a los activos fijos si son bienes muebles. Se pregunta si bajo tal situación, la norma exige que se cree un espacio y un responsable de almacén y/o se registren inventarios en el balance.
2. Debido a que en el párrafo 149, numeral 2.9.1.1.2 “Rentas por cobrar”, del PGCP, adoptado inicialmente por la Resolución 222 de 2006 y luego por la Resolución 356 de 2007, se establece textualmente que “Las rentas por cobrar no son objeto de provisión” y además porque el nuevo catálogo de cuentas eliminó a partir del 1 de enero de 2007 las cuentas de la 1380 “provisión para rentas por cobrar”, el municipio a diciembre 31 de 2007, no incluyó en sus registros dicha provisión.

Se solicita aclarar si a pesar de la eliminación de la cuenta 1380 de PGCP, en las mencionadas Resoluciones a partir de enero de 2007, se debió haber realizado la provisión para las rentas por cobrar a diciembre 31 de 2007.

3. El Párrafo 156 numeral 2.9.1.1.3 del PGCP, “Deudores”, adoptado por Resolución 222 de 2006 y luego por Resolución 356 de 2007, establece textualmente que *“Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizados no son objeto de provisión”*. Los deudores del municipio de Marinilla no están asociados a producción de bienes, ni a prestación de servicios individualizados por tal razón no se realizó provisión a 31 de diciembre de 2007.

Con respecto a lo anterior, pregunta si pese a la disposición normativa citada, se debió haber realizado la provisión a 31 de diciembre de 2007 pese a que los deudores no se encuentran dentro de los parámetros mencionados.

## 2. CONSIDERACIONES JURIDICAS

- A. Competencia de la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República, en relación con las consultas que le son formuladas:

El artículo 267 de la Constitución Política señala, como competencia de la Contraloría General de la República (en adelante CGR), ejercer el control fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación.

El artículo 272 de la Constitución señala que las contralorías departamentales, distritales y municipales, ejercerán la vigilancia de la gestión fiscal de las entidades territoriales. Los contralores territoriales tienen dentro del ámbito de su jurisdicción las funciones atribuidas al Contralor General de la República.

El Decreto 267 de 2000, señala entre las competencias asignadas a la Oficina Jurídica de la CGR:

*4. Absolver las consultas que sobre interpretación y aplicación de las disposiciones legales relativas al campo de actuación de la Contraloría General, le formulen las dependencias internas, los empleados de las mismas y las entidades vigiladas.*

*12. “Estudiar y conceptuar sobre las peticiones relacionadas con las consultas de orden jurídico que le sean formuladas a la Contraloría General de la República”.*

La CGR carece de competencia para juzgar las decisiones de una contraloría territorial, siendo competente para ello la Jurisdicción en lo Contencioso Administrativo por lo que referiremos aspectos que son aplicables a la CGR en materia de rendición de cuentas relativas a los reportes contables que están establecidas en el ordenamiento jurídico. De acuerdo con los datos presentados en su consulta, no nos corresponde pronunciarnos sobre la corrección de los procedimientos contables pues tal atribución le corresponde a los funcionarios que emitieron el correspondiente dictamen, a menos que se tratara de reportes contables relacionados con recursos del orden nacional o por una solicitud de control fiscal excepcional. De conformidad con lo dicho le serán resueltas sus inquietudes.

La parte considerativa de la Resolución Orgánica 5544 de 2003 se determinó lo siguiente:

*“Que la expedición de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolla el Artículo 354 de la Constitución Política y se crea la Contaduría General de la Nación, hace necesario que la Contraloría General de la República adecue los tipos de reporte contables a la estructura de cuentas establecida en el Plan General de Contabilidad Pública.”*

Dispone la mencionada Resolución en su artículo 2º:

*“CUENTA. Se entiende por cuenta la información que deben presentar a la Contraloría General de la República los respectivos responsables, sobre las actuaciones legales, técnicas, contables, financieras y de gestión, que hayan realizado en la administración, manejo y rendimientos de los fondos, bienes o recursos públicos.”*

El párrafo 2º del artículo 63, de la Resolución Orgánica 5544 de 2003, expresa:

*“Parágrafo 2o. En cada entidad, los registros de la contabilidad de ejecución del presupuesto deben ser consistentes y conciliables con los respectivos registros de la contabilidad financiera patrimonial reportados a efectos de la rendición de la cuenta de la presente Resolución, como garantía de oportunidad, veracidad, confiabilidad e integridad.*

*Para el efecto, cada entidad deberá establecer y asignar un código de enlace entre los registros de la contabilidad de la ejecución del presupuesto y los respectivos registros de la contabilidad financiera al máximo nivel de desagregación del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad vigente.”*

De conformidad con lo señalado la cuenta que se rinde a la Contraloría General es con relación al presupuesto general de la Nación, razón por la

cual las cuentas que se rindan a las entidades territoriales sobre sus recursos propios, en principio no entran dentro de la mencionada cuenta.

El Contralor General de la República es competente para recibir los reportes contables por parte de los sujetos obligados a rendir la cuenta, los cuales se deben adecuar a la estructura de cuentas establecida en el Plan General de Contabilidad Pública.

Sobre su primer interrogante:

En tanto la Contaduría General de la Nación de conformidad con lo determinado en el artículo 354 de la Constitución Política es la autoridad en materia de contabilidad, es dable seguir lo establecido por ella en el Plan General de Contabilidad Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública, señala:

*“2.9.1.1.4 Inventarios*

*158. Noción. Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

*159. La comercialización comprende el proceso de intermediación entre los centros de producción y los destinos de consumo, a través de diferentes operaciones de compraventa mayoristas o minoristas, actividad en la cual los bienes no son objeto de transformación por parte de quien los comercializa.*

*160. La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización.*

*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.”*

Se hace necesario diferenciar entre la disposición de un espacio físico llamado almacén y la denominada cuenta de inventarios, pues el hecho de que no exista lo primero no implica la no exigencia de lo segundo. Si no hay almacén pero se producen bienes ó comercializan, se deben llevar inventarios.

Aún cuando se trate de bienes que se lleven directamente al gasto si son susceptibles 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, se requiere de inventarios.

No obstante, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define Inventario como:

*“1. m. Asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona o comunidad, hecho con orden y precisión.*

*2. m. Papel o documento en que están escritas dichas cosas.”*

La Resolución 357 de 2008, emanada de la Contaduría General de la Nación, señala:

*“3.16. Cierre contable.*

*De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como ... elaboración de inventario de bienes...*

*4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable.*

*A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable: (...)*

*11. Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables.”*

De acuerdo a lo señalado por la consultante, si bien no llevan el inventario al modo prescrito en el numeral 2.9.1.1.4 “Inventarios” del Plan General de Contabilidad Pública, si deben al cierre contable relacionar en un documento llamado inventario los bienes pertenecientes a la entidad contable, así como realizar periódicamente un registro físico de inventarios, de conformidad con la exigencia normativa.

Por otra parte la necesidad de la existencia de un Almacén, se da en razón de lo dispuesto por los artículos 2 al 4 de la Ley 87 de 1993, que contempla dentro de los objetivos del control interno, en atención a los principios constitucionales que deben caracterizar la administración pública, los siguientes:

- “a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten;*
- b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones, promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;*
- c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;*
- d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;*
- e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros (...)”*

Por consiguiente, la administración pública en desarrollo de su gestión fiscal, tiene la obligación de establecer los mecanismos idóneos que le permitan cumplir con el deber de proteger y custodiar los bienes que utiliza en desarrollo de su gestión, dentro de cuyos mecanismos se encuentra la disposición de un Almacén cuando se considere un mecanismo necesario para cumplir con el adecuado y correcto manejo de los bienes y recursos públicos.

La ausencia de controles y procedimientos internos conducentes a la preservación o recuperación de sus fondos y bienes puede acarrear la responsabilidad fiscal que se deduce después de los procedimientos señalados en el ordenamiento jurídico.

A su segunda inquietud, el Plan General de Contabilidad Pública (modificado por Resolución 356 de 2007), eliminó a partir del 1 de enero de 2007, las cuentas del numeral 1380 llamadas *provisión de rentas por cobrar*, por tal razón al no existir disposición normativa que obligue a realizar provisión sobre estas cuentas consecuentemente dicha conducta no resultaría exigible.

No obstante lo anterior este Despacho observa que de conformidad con los principios de razonabilidad, objetividad y prudencia establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública, la provisión permite la realización de los mismos, cuando establecen que:

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

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

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

*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.”*

Los mencionados principios se reflejan en la figura de la provisión que permite mostrar los gastos en que se pueda incurrir de manera previsible y planificada para evitar posibles pérdidas o riesgos, reflejando la precaución al hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que no haya una sobrevaloración de los activos o los ingresos, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren.

No obstante lo anterior se debe acatar lo señalado en el ordenamiento jurídico y no se puede exigir el cumplimiento de una obligación que no se encuentra regulada en él, hasta tanto no se consagre el cumplimiento de la misma.

Respecto a su 3ª inquietud, el Plan General de Contabilidad Pública párrafo 156 señala, *“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.”*

La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, determinó:

*“ARTÍCULO 8o. Modifíquese el inciso 2o del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual queda así: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”.*

*ARTÍCULO 17. 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.”*

El párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública no obliga a realizar provisiones sobre los deudores que no estén asociados a la prestación de bienes o servicios individualizables. Sin embargo si se presenta una contingencia de pérdida ó deterioro aún cuando no se haga la provisión si debe relacionarse o afectarse al patrimonio. Para el caso de los deudores en general incluyendo los que no estén relacionados con la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, si ocurrió la prescripción se debe relacionar en el patrimonio de la entidad.

No obstante lo señalado, remitiremos su consulta a la Contaduría General de la Nación, por ser la autoridad normativa y doctrinaria en materia contable.

### 3. ALCANCE DEL CONCEPTO

Se hace procedente indicar que, en virtud de ser la Oficina Jurídica una dependencia asesora, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 43 del Decreto Ley 267 de 2000, los conceptos tienen el carácter que les atribuye el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, es decir, carecen de fuerza vinculante.

Finalmente lo invitamos a consultar los conceptos que, con relación a este y otros temas, ha proferido la Oficina Jurídica, visitando el enlace *normatividad - conceptos* de nuestro portal institucional: <http://www.contraloriagen.gov.co>

Cordialmente,

**LUIS GUILLERMO CANDELA CAMPO**  
Director Oficina Jurídica

Proyectó: Isabella Narváez Coral. Profesional Universitario  
Revisó: Juan Carlos Luna Rosero. Coordinador de Gestión  
Radicado: 2008ER21815

C.C. Luis Alonso Colmenares. Contador General de la Nación (E)