

SGI-2000

Bogotá, D.C.

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

Cra. 45 No. 26 – 85 Edificio Uriel Gutiérrez Piso 4° Of. 481

Bogotá D.C.

ASUNTO:                   310   Consultas contables  
                              12    Finalizar trámite  
  20103-141746

TEMAS:                   1. Contratos de Asociación

SUBTEMAS:            1.1. Reconocimiento contable de aportes económicos  
                              1.2. Reconocimiento contable de aportes en especie  
                              1.3. Reconocimiento contable de pérdidas

## ANTECEDENTES

Estimada Doctora Luz Mery:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20103-141746, relacionada con un contrato de asociación a riesgo compartido – Joint Venture, celebrado entre la Universidad Nacional de Colombia y la Fundación Hospital San Carlos para la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. El aporte económico realizado por la Universidad, por valor de cuatro mil doscientos cincuenta millones de pesos (\$4.250.000.000), destinado a los gastos generados por las actividades requeridas para la operación de la clínica y su mejoramiento locativo, fue registrado en la subcuenta 191014-Gastos de asociación, de la cuenta 1910-Cargos diferidos. Por lo anterior, solicita aclarar si la Universidad debe continuar registrando este tipo de aportes en esta subcuenta o debe realizarse la reclasificación de la misma.
2. Según lo contemplado en el contrato, los aportes de la Universidad en especie, tasados por un valor de mil doscientos millones de pesos (\$1.200.000.000), no

*Cuentas Claras, Estado Transparente*

*Carrera 7 No. 32 – 16 Pisos 34 a 40*

**PBX:** (91) 338 98 88 • **Fax** (91) 338 98 88 Ext 268

**http:** | | [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co)

**E-mail:** [cgninvestigacion@contaduria.gov.co](mailto:cgninvestigacion@contaduria.gov.co)

*Bogotá D.C - Colombia*

constituyen el traspaso de la propiedad de los bienes, sino que corresponde al uso de los equipos médicos y de oficina, en las actividades de operación de la clínica. Por lo anterior, consulta si el reconocimiento del aporte en especie debe registrarse en la subcuenta 192009-Bienes muebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, o ¿cuál sería la cuenta a utilizar en este caso?

3. El numeral 14.5 Distribución de beneficios económicos, de la cláusula décimo cuarta del contrato, establece que los asociados del Joint Venture, recibirán un beneficio económico en proporción a la participación pactada y con cargo a los recursos provenientes de las ventas de servicios efectivas mensuales.

Teniendo en cuenta que los resultados del ejercicio correspondientes a la vigencia 2008, si bien están certificados, no han sido aprobados por la Junta Directiva del Joint Venture, consulta si es pertinente tomar estos Estados Financieros como soporte para el reconocimiento de la pérdida, y cuáles serían las cuentas a utilizar para el reconocimiento de la pérdida obtenida?

## CONSIDERACIONES

El numeral 2.1 de la cláusula segunda del convenio de Joint Venture celebrado, señala que *"Por virtud del presente convenio LA UNIVERSIDAD y la FUNDACIÓN se asocian bajo la figura del JOINT VENTURE para realizar la operación de la clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo (...) con la finalidad de obtener los beneficios que cada una de las partes espera, de acuerdo con su naturaleza y actividad misional"*.

El numeral 14.1 de la cláusula catorceava del convenio celebrado, señala que *"La UNIVERSIDAD realizará para la ejecución de las actividades propias de la operación que garanticen una adecuada ejecución del objeto del Convenio a través de la idónea y eficiente prestación de los servicios de salud que presten en la Clínica Universitaria, un aporte equivalente a CINCO MIL CUATROSCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$5.450.000.000) los cuales se discriminan de la siguiente manera:*

El numeral 14.1.1 de la cláusula catorceava establece en relación con los aportes económicos que *"La UNIVERSIDAD realiza un aporte económico por un valor de CUATRO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$4.250.000.000) los cuales serán empleados por el JOINT VENTURE exclusivamente en los gastos generados por las diferentes actividades requeridas para la operación Y EL MEJORAMIENTO LOCATIVO de la Clínica Universitaria. (...)"*

El numeral 14.1.2 de la cláusula catorceava señala en relación con los aportes en especie que *"La UNIVERSIDAD además de su participación en el convenio con un aporte económico, realizará una parte de su aporte a través del uso de los equipos médicos y de oficina (...) en las actividades propias de la operación de la Clínica Universitaria. El valor de este aporte se tasa hasta la suma de UN MIL DOSCIENTOS*

*MILLONES DE PESOS (\$1.200.000.000). Se entiende que la UNIVERSIDAD no traspasa la propiedad de los bienes muebles a que se hace referencia en este numeral, por lo que su aporte se constituye solamente en el uso que de tales bienes realizará el JOINT VENTURE para la operación de la clínica Universitaria*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 14.4 de la cláusula catorceava, expresa en referencia a la participación de la Universidad Nacional y la Fundación Hospital San Carlos, que *"Para todos los efectos del presente convenio, de acuerdo con el valor de los aportes que cada una realiza para la ejecución del convenio, los porcentajes de participación que se acuerdan por las partes son:*

*UNIVERSIDAD: CINCUENTA POR CIENTO 50%  
FUNDACIÓN: CINCUENTA POR CIENTO 50%"*

El numeral 14.6 de la cláusula catorceava establece que *"Todos los recursos con los cuales se realizarán los pagos relacionados con la operación de la Clínica Universitaria que deben efectuarse a terceros, proveedores y contratistas de bienes, servicios y en general los relativos a cualquier gasto que corresponda a la adecuación y operación de la Clínica Universitaria, serán administrados a través del ENCARGO FIDUCIARIO "JOINT VENTURE PROYECTO OPERACIÓN CLÍNICA UNIVERSITARIA CARLOS LLERAS RESTREPO" que las partes acuerdan se debe constituir por el JOINT VENTURE para tal efecto y de acuerdo con un modelo de contrato previamente aprobado por el Comité Directivo, el cual permanecerá vigente durante todo el plazo del convenio.*

*A través del Encargo Fiduciario escogido por el Comité Directivo JOINT VENTURE se realizará el recaudo y distribución de los recursos provenientes de la venta de servicios o por concepto de la ejecución de otras actividades relacionadas con el objeto de este convenio".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la cláusula 17 del convenio, expresa que *"El presente convenio se somete a la legislación tributaria Colombiana aplicable a los Consorcios, de conformidad con lo señalado por la Sentencia C-414 de 1994 de la Corte Constitucional, de tal manera que en aplicación de los artículos 12 y 794 del Estatuto Tributario Colombiano, las partes asociadas en el presente Convenio responderán solidariamente y a prorrata de sus aportes y los beneficios obtenidos durante el respectivo período gravable. Para estos efectos la contabilidad del JOINT VENTURE servirá como soporte de los ingresos de cada uno de sus miembros para el pago de impuesto que deba cancelar cada uno de ellos de manera independiente.*

*El JOINT VENTURE o consorcio solicitará NIT y autorización de numeración para efectos de expedir facturas como tal. En la facturación se deberá señalar el porcentaje o el valor del ingreso que le corresponda a cada uno de los miembros en la operación y el NIT y razón social de cada uno de estos".* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2° del Capítulo XVIII, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, señala que "Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación. (Subrayado fuera de texto)

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN "*Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias*".

Señala además, que la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS "*Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. (...)*".

A su vez, establece que la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS "*Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados*".

De otra parte, en relación con los ingresos, gastos y costos que se generen del convenio celebrado, el párrafo 117 del numeral 8° del Marco conceptual, contenido

en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, señala en relación con el principio de causación o devengo, que *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo"*.

## **CONCLUSIONES**

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos financieros aportados por la Universidad Nacional de Colombia al contrato de asociación de riesgo compartido, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, los equipos médicos y de oficina entregados a la Clínica Universitaria, como aporte al convenio, para su uso en desarrollo de la ejecución del mismo, se reconocen en la subcuenta 192009-Bienes muebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por su valor en libros en el momento de la entrega.

Si existieren valorizaciones, éstas se deben reclasificar de la subcuenta 199967-Equipo médico y científico y 199968-Muebles, enseres y equipo de oficina, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la misma cuenta. De igual forma, se reclasificarán las subcuentas 324067-Equipo médico y científico y 324068-Muebles, enseres y equipo de oficina, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, a la subcuenta 324077-Otros activos, de la misma cuenta. Lo anterior, considerando que la Universidad no se desprende de la propiedad de los equipos médicos y de oficina entregados a la Clínica Universitaria.

Cabe resaltar que una vez los bienes son entregados para la ejecución del convenio, la Universidad debe proceder a reconocer mensualmente la alícuota de amortización del derecho que posee la entidad sobre los mismos.

De otra parte, en relación con el reconocimiento contable de las pérdidas originadas como resultado de la ejecución del convenio celebrado, se debe tener en cuenta que de conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, la Universidad debe reconocer el porcentaje o participación en los ingresos, gastos y costos que se deriven de la ejecución del convenio, y en ese sentido, al incorporar la parte que le corresponda de la totalidad de los bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos, no se requiere el reconocimiento contable de los resultados del convenio en forma separada, puesto que la Universidad Nacional al incorporar en su contabilidad los gastos y costos en que ha incurrido y la parte de los ingresos que le corresponden por su participación en el convenio celebrado, cuando elabore el Estado de Actividad

Financiera, Económica, Social y Ambiental incorporará los resultados obtenidos en la operación controlada conjuntamente, esto es la utilidad o pérdida generada en el período que corresponda.

Así las cosas, a medida que se va ejecutando el convenio y con base en los informes financieros presentados a la Universidad Nacional, la entidad reconocerá el porcentaje de los ingresos que le corresponden afectando mediante un débito las subcuentas y cuentas que corresponda del Grupo 14-DEUDORES, y un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas de la Clase 4-INGRESOS. Una vez el encargo fiduciario recaude los dineros correspondientes a los ingresos, reconocerá un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en las subcuentas y cuentas que corresponda del Grupo 14-DEUDORES.

Así mismo, la Universidad reconocerá el porcentaje de los gastos y costos realizados que le correspondan mediante un débito a las subcuentas y cuentas respectivas de las Clases 5-GASTOS y 6-COSTOS, con contrapartida en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS. Una vez el encargo fiduciario efectúe los pagos correspondientes, la Universidad reconocerá un débito en la subcuenta en las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 2-PASIVOS, y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior considerando que el manejo de los recursos por el recaudo de los ingresos y el pago de los pasivos fruto de los costos y gastos son administrados por el encargo fiduciario contratado por el Joint Venture.

De otra parte, la Universidad Nacional debe revelar en notas a los estados contables una descripción de su participación en activos, pasivos, ingresos, gastos y costos fruto de la ejecución del convenio.

Ahora, si a la terminación del convenio de Joint Venture, y según lo pactado, se presentan utilidades o pérdidas por factores diferentes a los reconocidos anteriormente que generan un derecho o una obligación para la Universidad Nacional, en ese momento la entidad deberá proceder a su reconocimiento contable de conformidad con el principio de causación o devengo.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la Sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben*

*regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)"*  
(Subrayado fuera de texto)

Cordialmente,

MAURICIO GÓMEZ VILLEGAS  
Subcontador General y de Investigación

E. VIDAL / JOHN EDWARD