

SGI-2000

Bogotá, D.C.

Doctor
ALFREDO VARGAS ABAD
Secretario General
Departamento Administrativo Nacional de Estadística
Carrera 59 No. 26 – 70 Interior 1. CAN Edificio DANE
Ciudad

ASUNTO: 310 Consultas contables
12 Finalizar trámite
20105-143082
20105-143084

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Reconocimiento de bienes de uso permanente sin
contraprestación

ANTECEDENTES

Distinguido doctor Vargas:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20105-143082, en la cual solicita evaluación y ampliación de los conceptos emitidos mediante los expedientes 20104-142452 y 20105-142997 del 30 de abril y el 11 de mayo de 2010, respectivamente, sobre la aplicación y alcance del numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación a los bienes que siendo del Fondane, son utilizados en forma permanente por el DANE, por cuanto se distancian de los conceptos 20075-93497 del 10 de julio de 2007 y 20099-135084 del 13 de octubre de 2009.

Así mismo, atendemos su comunicación radicada con el expediente 20105-143084, en la cual solicita se estudie establecer regulación o se expida doctrina que señale que para el caso de una entidad pública cuyo único objeto sea apoyar o facilitar la gestión de la entidad cabeza del sector de la cual aquella es adscrita, los bienes que ambas entidades compartan de forma continuada o simultánea se podrán registrar indistintamente por cualquiera de las dos entidades.

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

CONSIDERACIONES

Para atender su solicitud es pertinente indicar que la Resolución 354 de 2007 "por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación", en los siguientes artículos plantea:

"Artículo 1°. Adóptase el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Dicho régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico.

(...)

***Artículo 4°.** La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien este delegue para que cumpla dicha función". (Subrayado fuera de texto)*

Así mismo, el párrafo 32 del Plan General de Contabilidad Pública, PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública, RCP, señala: *"32. Los elementos que componen el SNCP son: el ente regulador, que es la Contaduría General de la Nación; la regulación contable pública, es decir el Régimen de Contabilidad Pública emitido por el regulador; (...)"*.

Lo anterior, para indicar que si bien es cierto que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado por la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007, no contempla textualmente el tratamiento contable para aquellos bienes que tenga un uso simultáneo y compartido entre entidades de gobierno general, igualmente lo es no sólo que la doctrina forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, sino además, que las decisiones que adopte la Contaduría General de la Nación mediante conceptos contables, son de carácter obligatorio, tal y como lo ha expresado la Corte Constitucional mediante diversas sentencias.

Así mismo el párrafo 73 del PGCP, establece: *"73. El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública".* Por lo anterior, los criterios específicos que se desarrollan por la vía doctrinaria, son sólo generalizables si se circunscriben en las condiciones concretas que se consideran en el concepto emitido o en la consulta resuelta.

Ahora, la consulta resuelta mediante el expediente 20075-93497 del 10 de julio de 2007, dirigido a la doctora Margarita Villarreal Márquez, Jefe Grupo Administración de Inmuebles de la Aeronáutica Civil, y que en su comunicación usted cita, dice:

"Teniendo en cuenta que la norma técnica de propiedades, planta y equipo no contempla la situación especial presentada por la entidad, relacionada con la entrega sin contraprestación de partes de terreno o construcción a otras entidades de gobierno general, sino la entrega del bien en su conjunto,

*consideramos que la norma no es **aplicable para esta situación**, y por tanto la Aeronáutica Civil deberá conservarlos en sus propiedades, planta y equipo y **realizar la correspondiente revelación en notas a los estados contables**" (resaltado y subrayado fuera del texto).*

Sobre este particular, es oportuno retomar lo descrito en los párrafos 110, 113 y 130 del Plan General de Contabilidad Pública, PGC, del Régimen de Contabilidad Pública, RCP, en relación con las características cualitativas de la información y con las condiciones necesarias para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. Los párrafos señalan:

*"110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, **debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento**. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública". (subrayado y negrilla fuera del texto)*

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

*"130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en **términos cualitativos, o cuantitativos físicos**". (subrayado y negrilla fuera del texto)*

Esto implica que el criterio técnico expresado por la Contaduría General de la Nación señaló que, como bien de uso permanente sin contraprestación, un activo de propiedades, planta y equipo, no es viable de ser dividido para reconocerlo por partes, porque no existe una medición confiable para contabilizarlo por separado estableciendo el potencial de servicio o los beneficios económicos separados y porque la relación costo-beneficio de una separación como ésta, implica reconocer de forma agregada el activo como una totalidad. Así mismo, la Aerocivil, tiene reservado el uso, goce y usufructo mayoritario del activo (Terreno y Edificio), es decir, sin compartirlo simultáneamente con alguna otra entidad. En el caso del concepto comentado, las entidades contables públicas son diferenciables en fondo, forma, funciones de cometido estatal y beneficios o usos derivados de los bienes, entre otros, a tal punto que la especificidad de esta situación se refiere a una de las varias posibles circunstancias que recogen los Bienes de uso permanente sin contraprestación como lo es un "comodato". Por lo tanto, esta situación no es la misma circunstancia económica, jurídica y técnica que acontece entre FONDANE – DANE.

Así mismo, si en una interpretación equivocada del concepto en comento, se retomase el mismo como criterio de observancia para otra situación particular, siendo casos distintos, debería observarse plenamente la prescripción del concepto que implicaría: "...deberá conservarlos en sus propiedades, planta y equipo y **realizar la correspondiente revelación en notas a los estados contables**" (Negrilla y subrayado fuera del texto). En los casos como el de la Aerocivil, esta revelación atiende y es consistente con el criterio de reconocimiento prescrito en el párrafo 130 del PGCP.

En cuanto al concepto emitido con el expediente 20099-135084 del 13 de octubre de 2009, dirigido a la doctora Shirley Bocanegra López del Ministerio de Defensa Nacional, con respecto al *"(...) uso de una parte de un predio del Ministerio de Transporte en la ciudad de Barranquilla"*, es un caso similar al anterior, sin contrato de comodato pero con acta de compromiso, implicando uso entidades contables públicas plenamente diferenciables. La parte utilizada por el Ministerio de Defensa es muy pequeña, aproximadamente del 5% según se informó, y los beneficios mayoritarios del uso del resto del activo recaen exclusivamente en el Ministerio de Transporte. Reiteramos que la norma no permite el reconocimiento parcial de un activo, sino su totalidad, en el caso de los bienes de uso permanente sin contraprestación.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Bienes de uso permanente sin contraprestación. Reconocimiento de bienes de uso común y simultáneo en forma permanente.

Cuando un bien de propiedad, planta y equipo sea utilizado sin contraprestación, de forma permanente y simultánea por más de una entidad contable pública de gobierno general, debe ser reconocido y revelado en forma total, en cabeza de la entidad que recibe sustancialmente los mayores beneficios o el potencial de servicios derivados de su utilización, previa evaluación y determinación por parte de la administración de la entidad, de los criterios que permitan asignaciones razonables de los factores determinantes, en aras de garantizar las condiciones de reconocimiento fiable y universal de las transacciones, hechos y operaciones y su oportuna incorporación a los registros, tal como lo demanda el proceso contable y el Régimen de Contabilidad Pública.

Lo anterior, no implica de ninguna manera, que la Contaduría General de la Nación está prescribiendo que las entidades deban establecer procedimientos arbitrarios e induciendo a sobrecostos, ni a procesos administrativos engorrosos, máxime cuando el Régimen de Contabilidad Pública prescribe evitar erogaciones significativas que no puedan ser asumidas por la entidad, por ejemplo, en el establecimiento, la selección y la aplicación de metodologías para la actualización y la revaluación de activos. La complejidad o amplitud de las evaluaciones necesarias para definir la entidad que recibe sustancialmente los mayores beneficios o el potencial de servicios derivados de la utilización del activo, son potestativas de la administración y no deben escapar al racional uso del criterio de costo-beneficio en su realización.

Ahora bien, en cuanto al uso alterno de los bienes, es viable que dentro de los criterios de asignación de los factores determinantes de los beneficios obtenidos por las entidades, se incorpore el tiempo de uso, factor que la administración podrá revisar periódicamente si considera que hay comportamientos que pueden determinar cambios sustanciales para modificar un reconocimiento previo. La periodicidad para proceder a estas revisiones deberá ser igualmente determinada por la administración, en función de las condiciones particulares en que se encuentra el uso del activo,

teniendo presente que tales cambios no deben afectar la condición de consistencia que garantiza la característica de comprensibilidad de la información contable.

De la misma manera, la administración deberá evaluar para cada tipo de bienes, cuál es la mejor fuente de información para la captura, procesamiento y análisis de datos que le permitan desarrollar el reconocimiento y revelación de estas situaciones.

Cuando la entidad que recibe los mayores beneficios o el potencial de servicios de un activo no es su propietaria, debe atender lo prescrito en el Numeral 25, "Bienes de uso permanente sin contraprestación", del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

2. Efectos que genera en el balance sectorial y el balance general de la Nación el reconocimiento de un bien de uso sin contraprestación.

La afirmación según la cual el registro de los bienes compartidos, en *"... cabeza del sector y la entidad adscrita cuya única razón de ser es la de apoyar la gestión de aquella, es un registro que no afecta el balance sectorial ni el balance de la nación independientemente de cual de las dos entidades lo registre por constituir un mismo centro contable"*, es cierta en el entendido que las dos entidades sean parte de un mismo centro de consolidación, bien sea que éste corresponda a un sector determinado, a la nación o cualquier otro; en estos casos, patrimonialmente existirá compensación por efecto de los registros contables que determina el procedimiento de propiedades, planta y equipo en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, toda vez que bajo este contexto el balance consolidado revela en un solo estado contable el conjunto patrimonial de las entidades que lo conforman.

En consecuencia, los conceptos 20075-93497 del 10 de julio de 2007 y 20099-135084 del 13 de octubre de 2009, se refieren a situaciones específicas, que si bien tratan de bienes de uso permanente sin contraprestación, se diferencian de las circunstancias y condiciones consultadas en las comunicaciones del Dane. Estos conceptos son consistentes en el criterio técnico planteado.

Por su parte, esta respuesta complementa las respuestas radicadas con los expedientes 20104-142452 y 20105-142997 del 30 de abril y el 11 de mayo de 2010, respectivamente.

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/Cevans