**CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**

**CONCEPTO JURÍDICO No. 157580 DE 2011**

(octubre 27)

**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 las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental Patrimonio

**Subtema 1.1.1** Reconocimiento de costos y gastos al cierre de la vigencia

 **1.2.1** Registro del pago de impuestos como costos de producción del banco de tierras

 **2.1.1** Registro de las transferencias de capital en el patrimonio

**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 señalo: “(…) 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 mayorvalor de la inversión todas aquellas erogaciones que hacen parte del costo

directo e indirecto de los P royectos 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.

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 valuarán 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 entidadcontable 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 periodo 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](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/AMBD532-2010.pdf) 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](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/AMBD532-2010.pdf) 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 entidadesno 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](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/AMBD532-2010.pdf), 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.

Finalmente, en lo relacionado 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)

Cordial saludo,

Subcontadora General y de Investigación