**CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**

**CONCEPTO JURÍDICO No. 0002441 DE 2012**

(Febrero 14)

Tema 1.1 Principios de contabilidad / Medición / Prudencia Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales/ Costo histórico

 2.1 1510 Mercancias en existencia

Subtema: Reconocimiento por parte del ICANH del recibo de los libros enviados desde Madrid con manifiesto de importación

**ANTECEDENTES**

En atención a su comunicación radicada con el No. 2012-550-000432 y que es complemento de las comunicaciones del 1 de agosto y 9 de septiembre de 2011, en las que solicita concepto sobre el tratamiento contable de los hechos originados por el ejercicio de las labores asumidas en el Acuerdo Especial de Carácter Cultural, suscrito entre los gobiernos de España y Colombia el 4 de Noviembre de 1952, ratificado por la Ley 139 del 31 de diciembre de 1963, le manifiesto que será atendida con base en los documentos antes mencionados y la información adicional recibida mediante los oficios referidos y de manera telefónica.

Las preguntas contenidas en su escrito del pasado 01 de septiembre son:

1. “¿Dado que los recursos aportados por las partes al Fondo constituyen recursos de un tercero cuya administración es colegiada, contablemente es inadecuado registrar los recursos del Fondo como propiedad del ICANH en su balance?

2. ¿Como quiera que la titularidad de los bienes producidos con tales recursos no es exclusiva del ICANH y dado que no existe otra cuenta en la cual clasificar la actividad, el registro contable, cada vez que se reciban obras resultantes del convenio, debe hacerse en la cuenta 480819 Donaciones?”

Por lo tanto, atendemos su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La entidad informa en sus oficios, entre otras situaciones de manera resumida, las siguientes: El ICANH tiene un convenio desde 1952, en virtud del cual desde entonces se han girado recursos a un fondo común a una cuenta en un banco de España, por parte de ambos gobiernos.

(…). “Estos fondos se emplean para la edición impresión de los tomos de la colección monumental de la FLORA de la REAL EXPEDICIÓN BOTÁNICA y de parte de esta entidad, los recursos han sido girados con presupuestos de vigencias anteriores y sus registros están en cuentas de orden, desde el 2004. Así mismo, en la cuenta de orden se registran los gastos que reporta la embajada de España en Colombia que gestiona la cuenta bancaria del Fondo.

Los libros llegan aproximadamente uno o dos tomos por año, los cuales para ser ingresados a los registros de la entidad por medio de la correspondiente entrada de almacén, se registran al costo al que venga liquidado el manifiesto de importación.

(…) la cuenta 480819-Donaciones, registra ingresos (…) debido a que en el balance NO HAY contrapartida para el ingresos de los libros, porque el fondo del que se pagan está en cuentas de orden y el costo al que llegan está cubierto solo en un cincuenta por ciento por el gobierno colombiano, se registra el ingresos al inventario de libros y la contrapartida, como si fuera una donación.” Sobre este hecho, la entidad considera que es un ingreso ocasional y se remite a una sentencia del Consejo de Estado, relacionada con las donaciones en dinero o en especie a nombre del Estado, argumentando que “bastará el registro de ingreso a los inventarios de la entidad que los recibe (…) y la distribución (…) deberá hacerse de acuerdo con las estipulaciones del convenio respectivo (…)”. Con base en lo dicho en la sentencia, la entidad registra las donaciones recibidas en especie en esta cuenta.

“(…) Entre 1954 y 1975 fueron girados por parte de Colombia otros recursos adicionales (…). A partir de 1982 con ocasión de un reimpulso dado al proyecto, España realizó aportes en especie, incluso hasta asumir la totalidad de gastos derivados de la publicación de algunos de los tomos que constituye la colección de la obra monumental. (…) Colombia ha reactivado sus aportes desde el año 2009. (…)

(…) la obra resultante de la gestión conjunta (subrayado) de los gobiernos es, como el fondo, una obra de una tercera persona, (…), concluye la entidad.

Agregado a lo anterior, la contadora de la entidad telefónicamente informa que en la actualidad se reciben 250 libros y que su costo se liquida con base en el manifiesto de importación, a la tasa de cambio de la fecha de este documento. Así mismo, manifiesta que la entrega de los libros a título gratuito la registra como un gasto por donación y al venderlos reconoce una cuenta por cobrar y un ingreso por ventas.

Aparte, para analizar los diferentes hechos económicos que se derivan de este convenio, nos remitimos a las normativas relacionadas con las actividades del Instituto Colombiano de Antropología e Historia – ICANH:

El Decreto 2667 de 1999 por el cual se modifica la estructura del Instituto Colombiano de Cultura Hispánica en los artículos 3° y 4° referentes al Instituto Colombiano de Antropología e Historia, establecimiento público del orden nacional, define lo siguiente:

Artículo 3º. “El Instituto Colombiano de Antropología e Historia tendrá por objeto el fomento, la realización, la publicación y la divulgación de investigaciones antropológicas, arqueológicas, históricas y sobre patrimonio cultural de la Nación.”

Artículo 4o. Son funciones del Instituto, (…) entre otras, las siguientes:

1. Establecer criterios científicos y técnicos y planificar el desarrollo de la investigación en los campos de la antropología social, arqueología, bioantropología, lingüística aborigen, historia colonial, etnohistoria y patrimonio arqueológico y etnográfico colombiano.

5. Promover, desarrollar y divulgar la investigación científica sobre los trabajos realizados por la Expedición Botánica del Nuevo Reino de Granada. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Acuerdo Especial de Carácter Cultural, suscrito entre los gobiernos de España y Colombia en sus apartes denominados acuerdos establece:

“ACUERDO SEGUNDO. A) Los Gobiernos de España y Colombia publicarán conjuntamente una edición monumental de la obra científica de José Celestino Mutis sobre la “Flora Colombiana” a cuyo efecto el Gobierno de España consignará en sus presupuestos para 1953 la suma de (…), y el Gobierno de Colombia en los suyos del mismo año, la cantidad de (...).

B) Los Institutos de Cultura Hispánica de Madrid y Bogotá tendrán a cargo la ejecución del plan editorial en representación de los respectivos gobiernos; y serán los encargados de directores (…) de la edición; y de ordenar los pagos correspondientes, de dicho fondo común de dos millones (…) que se ingresarán en una cuenta en Madrid, de la que dispondrán conjuntamente los directores, (…).

C) Los demás gastos no editoriales que ocasione la obra serán pagados (…) de sus propios presupuestos; (…) los viajes correrán por cuenta del país que envía a sus hombres de ciencia, y la permanencia por parte del que los reciba. Las remuneraciones por las colaboraciones científicas referentes a esta obra se abonarán (…), dividiendo por mitad los gastos, que tampoco se computarán en el fondo editorial.

D) De cada volumen que se edite los Institutos de Cultura Hispánica tendrán cada uno derecho a 100 (hoy 250) ejemplares libres de gastos de los que dispondrán libremente, incluso para canjes internacionales, pero siempre a título gratuito. El resto de la edición se pondrá a la venta, en la cantidad que resulte aplicados los coeficientes editoriales normales, y fijada en una divisa fuerte y

sus equivalentes. Este dinero ingresará a la misma cuenta que el fondo inicial aportado por los Gobiernos, constituyendo así un “Fondo Rotatorio de Publicaciones de Mutis”; al cual podrán acceder otras aportaciones públicas o privadas. (Subrayado fuera de texto)

Este acuerdo fue ratificado con la Ley 139 de 1963, la cual recoge los acuerdos firmados y que en su Artículo decimoquinto define: “Las estipulaciones contenidas en Tratados celebrados entre Colombia y España con anterioridad al presente Convenio, seguirán vigentes en cuanto no sean modificadas expresamente por el mismo.”

Por su parte, el Régimen de de Contabilidad Pública que contiene el Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 117 al 121 relacionados con los Principios de Contabilidad Pública, establece:

“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. 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, (…)

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. (…)

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. Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las normas técnicas relativas al reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, así como de los activos, ingresos, gastos y costos de ventas y de operación, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP de la normativa contable referida, en los párrafos 158, 264, 265, 282, 283, 292 y 293 definen:

“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)

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. (…).

163. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos (…). (Subrayado fuera de texto)

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” (…) (Subrayado fuera de texto)

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. (Subrayado fuera de texto)

9.1.4.3 Costos de ventas y operación

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)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen antes mencionado, define las siguientes cuentas así: 1406-VENTA DE BIENES. Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la venta de bienes en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta (…) 4210-Bienes Comercializados.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con “1- El valor facturado por la venta de bienes. 2- El mayor valor originado por diferencia en cambio.” Y se acredita con “1- El valor recaudado total o parcial de las cuentas por cobrar. (…). 4- El valor de las devoluciones, rebajas y descuentos.”

1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos bajo diferentes modalidades.

Su dinámica precisa que se debita con “1- El valor de los recursos entregados. 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Y 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”. (…)

1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. 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 dinámica de esta cuenta establece que se debita con “1- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos. 2- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros. Y se acredita con: “1- El costo de las mercancías que se vendan. (…) 3- El valor de la mercancía eterminada como faltante, o dada de baja por imperfectos, rotura, mermas y otras. 4- El valor de los bienes entregados a cualquier título.

4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Representa 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.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 140606-Bienes Comercializados.

La dinámica de esta cuenta define que se debita con “1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”. Y se acredita con: “1- El valor causado en la venta por los diferentes conceptos.”

“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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales (…)”.

Su dinámica señala que se debita con “1- El valor de la causación por cada concepto. 2- El valor correspondiente a la disminución gradual de los activos diferidos. Y se acredita con: “1-El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

6210-BIENES COMERCIALIZADOS. Representa el valor de los costos incurridos en la adquisición y manejo de bienes vendidos que no requieren ser sometidos a ningún proceso productivo en la entidad contable pública que los comercializa.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1510-Mercancías en Existencia.

La dinámica de esta cuenta define que se debita con “1- 1- El costo de los bienes vendidos. (…). Y se acredita con: “1- El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable. 2- El valor de las devoluciones en ventas.”

**CONCLUSIÓN**

De las anteriores consideraciones se concluye que el Instituto Colombiano de Antropología e Historia - ICANH debe registrar todos los hechos económicos relacionados con el manejo del “Fondo Rotatorio” creado para la ejecución del plan editorial, con el fin de publicar conjuntamente con el gobierno de España una edición monumental de la obra científica de José Celestino Mutis sobre la “Flora Colombiana” y que tendrá como producto final libros, sobre los cuales Colombia tiene derecho a 250 ejemplares, en la actualidad. Estos ejemplares se dispondrán libremente, incluso para canjes internacionales, pero siempre será a título gratuito.

El resto de la edición se pondrá a la venta y este dinero ingresará a la misma cuenta que el fondo mencionado. En consecuencia se hace necesario establecer el procedimiento contable para el registro de estos hechos, de la siguiente forma:

1. Giro de los recursos apropiados en el presupuesto nacional por cuenta del ICANH a la cuenta bancaria dispuesta en la ciudad de Madrid y que es manejada conjuntamente por el Instituto de Cultura Hispánica de Madrid y la entidad homóloga en Colombia, que lo realiza la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional – DGCPTN.

Atendiendo el principio de devengo o causación, el desembolso se registra con un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y crédito a la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705- FONDOS RECIBIDOS.

2. Recibo de los libros por parte del ICANH enviados desde Madrid, con el manifiesto de importación. Al incorporar los libros al inventario deben aplicarse los principios de Medición y Prudencia, así como la norma técnica de reconocimiento de los hechos, relacionada con el costo histórico calculando su valor a la tasa representativa del mercado de la fecha de importación y registrarlos con un débito en la subcuenta 151004- Impresos y Publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y un crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

3. Entrega de libros de la edición monumental a título gratuito. El registro se valúa al costo calculado al incorporar el inventario por unidad, con un débito a la cuenta 521125- Promoción y divulgación, de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito a la subcuenta 151004- Impresos y Publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

4. Venta de libros de la edición monumental sobre la “Flora Colombiana”. Para registrar la venta de los libros es preciso contabilizar dos hechos, cumpliendo así con el principio de Asociación:

4.1 Registro de la Venta. Se contabiliza un débito a la subcuenta 140606-Bienes comercializados de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES y un crédito a la subcuenta 421004- Impresos y publicaciones de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS.

4.2 Retiro de los libros vendidos, por el costo. El reconocimiento del costo de ventas se registra con un débito a la subcuenta 621003-Impresos y publicaciones de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y un crédito a la subcuenta 151004-Impresos y Publicaciones, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

4.3 Recuperación de la cartera por ventas: La entidad registra el recibo del dinero con un débito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA y un crédito a subcuenta 140606- Bienes comercializados de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

5. Teniendo en cuenta que se han realizado registros en las cuentas de orden, conforme lo informa la entidad, se hace necesario hacer una depuración de los registros de esta cuenta analizando las cifras para efectos de trasladar los costos que correspondan al inventario pendiente de recibir y ajustar el saldo de la misma a cero.

En consecuencia, para responder las inquietudes planteadas en su oficio, le informamos: 1. Los recursos aportados por el ICANH, a nombre del gobierno colombiano al “Fondo Rotatorio para la edición monumental de la obra científica de José Celestino Mutis sobre la “Flora Colombiana” constituyen recursos de la Nación y por lo tanto deben ser reconocidos en el balance del Instituto, conforme se indicó en el procedimiento anterior.

2. El registro de los costos por los bienes producidos con los recursos aportados por el Instituto, por cuenta de la Nación, deben reconocerse de la manera señalada en el procedimiento que antecede y en ningún caso deben registrarse donaciones, es decir, ni por el recibo de los libros, ni por la entrega a título gratuito. Dado lo anterior, es preciso advertir que la entidad contable pública debe revisar las parametrizaciones realizadas en el Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF, así como el catálogo de cuentas correspondiente, con el fin de establecer que las condiciones, para el registro del procedimiento definido anteriormente, están dadas o de lo contrario solicitar lo que corresponda, conforme el procedimiento establecido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para este tipo de solicitudes.