

# METODOLOGÍA DE RECONOCIMIENTO, VALUACIÓN, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES DE ACUERDO CON LA NICSP 17 EN COLOMBIA \*

Andrea Catalina Carrero Perilla,  
Wendy Lorena Herrera Castellanos\*\*

## RESUMEN

La convergencia a normas internacionales del sector público trae consigo grandes cambios en materia contable para todas las entidades públicas, y con ello una labor de capacitación a cada una de las entidades que se ven involucradas en dicho proceso. Adicionalmente, cuando las normas internacionales no tienen establecido un lineamiento específico para algunos recursos con los cuales cuenta el Estado colombiano, el proceso tiende a dificultarse un poco más.

Es por ello que, mediante la creación de una propuesta de norma técnica, se pretende ofrecer mayor claridad en el tratamiento contable bajo estándares internacionales de los bienes públicos destinados al uso y goce de los habitantes del territorio nacional, la cual podrá ser consultada por el público en general,

pero específicamente utilizada por las personas responsables de la preparación de los estados financieros de cada una de las entidades antes nombradas para la posterior consolidación a nivel nacional. Adicionalmente, los bienes de uso público, históricos o culturales carecen de normas claras que permitan el reconocimiento de estos activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y/o amortización que deben de reconocerse con relación a los mismos.

**Palabras clave:** Bienes de uso público e históricos y culturales; NICSP 17.

## INTRODUCCIÓN

En el Balance General del Sector Público, consolidado por la Contaduría General de la Nación (CGN) bajo la

\* Trabajo de grado de las autoras, editado para el presente artículo. Aprobado para publicación: 2 de octubre de 2015.

\*\* Universidad Externado de Colombia, Facultad de Contaduría Pública, Colombia. Correo-e: acarrero12@hotmail.com, lorena-398@hotmail.com.

regulación colombiana, se identifican en los activos partidas que representan el valor de los bienes públicos destinados al uso y goce de los habitantes del territorio nacional, que están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, los cuales son de dominio de la entidad contable pública. También se incluyen dentro de estos los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la convergencia de la regulación contable colombiana hacia estándares internacionales de información financiera se convirtió en una actividad prioritaria en la gestión de los reguladores, la realización de las actividades propias de estas entidades permitió identificar que no existe una norma internacional guía de estos activos, pero a la vez se pudo establecer que mediante la NICSP 17, dichos bienes pueden ser reconocidos como propiedad, planta y equipo y que en su reconocimiento se deben aplicar los requerimientos de revelación de la información de esta norma, pero aún existen vacíos de información sobre el tratamiento contable adecuado para los activos en mención.

El modelo contable público colombiano incorpora en el proceso de armonización elementos de las normas internacionales, pero en otros casos el órgano regulador optó por definir otros elementos alejándose del modelo internacional, aunque basándose siempre en su parte conceptual.

En este orden de ideas, surge la necesidad de establecer una norma técnica de reconocimiento, valuación, medición y revelación de los bienes de uso público e históricos y culturales de acuerdo con la NICSP 17 en Colombia, puesto que no existe una norma específica para este tipo de activos que permita homogenizar el lenguaje contable para efectos de la comprensibilidad de los diferentes criterios y unificación de las bases de reconocimiento, haciendo que su identificación sea como propiedades, planta y equipo.

## OBJETIVOS

### *Objetivo general*

Presentar una propuesta de norma técnica para el reconocimiento, valuación, medición y revelación de los bienes de uso público e históricos y culturales de acuerdo con la NICSP 17 para Colombia.

### *Objetivos específicos*

1. Identificar los principales criterios que determina la normatividad colombiana para clasificar y reconocer los bienes de uso público e histórico y cultural, como activos.
2. Verificar cómo la NICSP 17 reconoce los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural como propiedad, planta y equipo que fueron adquiridos a través de muchos años y de diferentes maneras.
3. Determinar la situación actual respecto al manejo contable de los bienes de uso público e histórico y cultural en el país, definido por la CGN.

4. Realizar un comparativo sobre el tratamiento contable que se ejecuta sobre estos bienes en algunos países europeos y latinoamericanos, siendo Colombia el país de referencia.

5. Elaborar una propuesta de norma técnica que permita identificar con claridad el tratamiento contable de los bienes de uso público e históricos y culturales.

## FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

En desarrollo del proceso de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) expidió la Resolución 743 de 2014 y la Resolución 414 de 2014, mediante las cuales se incorporan en el Régimen de Contabilidad Pública los marcos normativos para las empresas sujetas a su ámbito de aplicación. Dentro de estos marcos se encuentra la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y las publicaciones permanentes del Consejo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las NICSP establecen una serie de principios generales, que tienen varias opciones para su aplicación. Lo anterior implica que la CGN, con el objetivo de mantener la uniformidad de la normativa del Sistema Contable Colombiano, se encuentra seleccionando una política contable única para cada materia en que la regulación internacional ofrezca alternativas. Es un paso necesario que se debe realizar en el sector público para uniformar los criterios y presentar, posteriormente, estados financieros

consolidados bajo esta nueva normativa. Además, la CGN está redactando la nueva normativa contable en un lenguaje que incorpora factores y situaciones de la realidad de los servicios públicos colombianos.

## METODOLOGÍA

El problema planteado se abordó como investigación documental a partir de la consulta y análisis de normas, artículos, indagación con personal experto, además de información emitida por los organismos reguladores en materia contable para el sector público a nivel nacional e internacional (CGN-IFAC-NICPS).

## DESARROLLO

*Identificación de los principales criterios que determina la normatividad colombiana para clasificar los bienes de uso público e históricos y culturales como activos*

Según la CGN, actualmente en Colombia, cada departamento y municipio maneja sus propias finanzas, en donde el resultado obtenido por estos entes territoriales ha pasado de un déficit a finales del año 2000 a un saldo superávit considerable en periodos recientes. Lo anterior se debe a la legislación que se fue construyendo con el objetivo de administrar los municipios y departamentos con un criterio más gerencial, sin dejar de atender las necesidades básicas de los ciudadanos, enfoque que ha evidenciado la asignación de los recursos públicos con mayor eficiencia,

en procura de garantizar su viabilidad y sostenibilidad económica.

El Sistema Nacional de Contabilidad Pública – SNCP implica la identificación y diferenciación de sus componentes, tales como las instituciones, las normas, las prácticas, los recursos humanos y físicos, es decir, que el sistema se orienta por propósitos (control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia) y sus objetivos están relacionados con la información contable pública según las necesidades de los usuarios, como la búsqueda de hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada.

## INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

Uno de los objetivos de la información contable es la gestión pública, la cual sirve principalmente a la entidad contable que la produce, y de forma agregada y consolidada para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. Por lo tanto, se encuentra asociada a los límites, posibilidad y capacidad de adoptar decisiones para posteriormente ejecutar planes que permitan ser evaluados detalladamente durante el tiempo ejecutado. Por ello, la contabilidad pública produce la información necesaria para adelantar decisiones sobre la determinación del patrimonio público.

En este sentido, es de gran importancia la toma de decisiones tendientes

a optimizar la gestión eficiente de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público, de modo que mediante su aplicación y uso se logre un impacto social positivo en la comunidad.

## BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

Según el Plan General de Contabilidad Pública, este identifica los bienes de uso público e histórico y cultural como:

(...) aquellos bienes de uso público administrados por la entidad contable pública, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución<sup>1</sup>.

En primer lugar, respecto al tratamiento contable se dispone que estos bienes deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización, y debe existir el acto jurídico que los considere como tales. Adicionalmente, el costo de estos bienes recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales corresponderá al valor convenido entre las partes o por un estimado mediante el avalúo técnico establecido en la normatividad legal vigente. Así mismo, el mejoramiento de los bienes de uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, afectando el cálculo de la amortización, pues aumentan la vida útil del bien, amplían

1 Régimen Contable Público. Contaduría Gral. de la Nación Edición 2014, p. 204.

su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Es por ello que el mantenimiento o conservación se reconoce como gasto. Pero los bienes de uso público en concesión y/o mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente; en este caso se reconoce como gasto.

El reconocimiento de estos bienes debe realizarse con tal magnitud que la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos o cuantitativos físicos. Sin embargo, cuando no sea posible la medición monetaria confiable, deben revelarse por medio de la información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.

Es importante destacar que los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización, en donde el registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

El Plan General de la Nación, en el capítulo 9.1 “Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de activos” destaca que la revelación de estos bienes se realiza de acuerdo con su situación, es decir, si se encuentran en construcción, servicio y entregados a terceros, o por

su naturaleza en monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales entre otros, pues el registro de las amortizaciones se deberá realizar y revelar por separado, como un menor valor de los mismos.

## **MANUAL DE PROCEDIMIENTOS - BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES**

El régimen de contabilidad pública contiene los desarrollos normativos que deben aplicar las entidades contables públicas. Este se encuentra conformado por los elementos más operativos que condicionan el proceso contable público y orienta en forma concreta el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por los usuarios de la información y regulación contable, con el fin de reducir significativamente el grado de subjetividad que se presenta en el momento de decidir respecto de las formas de registrar los hechos, transacciones y operaciones, contribuyendo a lograr especialmente la condición de consistencia tan importante para hacer de la información un instrumento comprensible.

De acuerdo con lo anterior, los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales se clasifican como un activo, lo cual se define como:

Bienes y derechos tangibles e intangibles, de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan a la entidad contable pública un potencial de servicios o beneficios

económicos futuros en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos bienes y derechos se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan<sup>2</sup>.

Desde el punto de vista económico, surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. Dentro de estos activos del grupo 17 del actual Régimen de Contabilidad Pública se encuentran las siguientes cuentas y características, que serán aplicadas a todas las entidades del sector público:

### RECONOCIMIENTO DE LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO, ARTÍSTICO Y/O CULTURAL COMO PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO SEGÚN LA NICSP 17

Según esta norma, no se requiere que una entidad reconozca los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento de los elementos de la Propiedad, planta y equipo. Si una entidad no reconoce los bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de presentación de información y puede, pero no tiene la obligación de hacerlo, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta norma.

La NICSP 17 establece que algunos activos descritos como “bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural” debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica, presentan determinadas características:

- Es poco probable que su valor en términos culturales, históricos o artísticos queden perfectamente reflejados en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.
- Las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.
- Son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
- Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

En cuanto a la información a revelar se requiere que las entidades informen sobre los activos reconocidos. Por lo tanto, las entidades que reconocen bienes del patrimonio histórico artístico y/o cultural deben exponer, en relación a dichos bienes, aspectos como:

- La base de medición utilizada.
- El método de depreciación utilizado, si lo hubiere.
- El valor contable bruto.

2 [www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/366838a7-84eb-4a6f-8a53-358b403e335d/Procedimientos+Contables+Versi%C3%B3n+2007.11+a+31-12-2014.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=366838a7-84eb-4a6f-8a53-358b403e335d. Fecha 25-02-15. Hora 15:35].

- La amortización acumulada al final del periodo y los movimientos de la misma.

Sin embargo, la misma norma plantea que deberían reconocerse como activo cuando:

- Sea probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivado del activo.
- El costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

## MEDICIÓN INICIAL

Todo elemento de la Propiedad, planta y equipo que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo debe ser medido, inicialmente, por su costo.

Cuando un activo se adquiere por un costo nulo o insignificante, su costo es su valor razonable en la fecha de la adquisición.

## COMPONENTES DEL COSTO

- Su precio de adquisición, incluidos los aranceles, impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja.
- Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista.

- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo.

## MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

La entidad elegirá como política contable alguna de las siguientes:

- Modelo del costo: con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de Propiedad, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.
- Modelo de revaluación: con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de Propiedad, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada posterior y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido con posterioridad. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de presentación.



## DETERMINACIÓN DE LA SITUACIÓN ACTUAL RESPECTO AL MANEJO CONTABLE DE LOS BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN EL PAÍS DEFINIDO POR LA CGN

*Doctrina Contable Pública - Bienes de beneficio y usos públicos e históricos y culturales*

En la actualidad, la contabilidad pública es fundamental para el seguimiento a la gestión económica de los recursos públicos, así como al cumplimiento de la legalidad de las operaciones a cargo de las entidades del sector público. De ella se desprenden importantes decisiones relacionadas con política pública; gracias a esta, es posible vigilar la transparencia, eficiencia y eficacia con que se usa el patrimonio público, se ejerce control interno, político, disciplinario, fiscal y ciudadano sobre el manejo de los bienes y recursos de la Nación. Por tanto, es el instrumento bandera en la lucha contra la corrupción administrativa.

Por ello, la información contable pública constituye un elemento fundamental de la cultura contable. Sin embargo, para que esto sea posible, es necesario que haya un esfuerzo conjunto, razón por la cual la Contaduría General de la Nación busca constantemente uniformidad, consistencia y coherencia en el proceso de normalización y regulación y, en tal sentido, surge la necesidad de emitir conceptos y responder las consultas de quienes tienen la responsabilidad de aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y requieren

mayor interpretación sobre la forma como deben aplicarse correctamente las normas con respecto a los bienes de beneficio y uso público, como se detalla en los conceptos 108453 (feb. 15, 2008), 117642 (sep. 11, 2008), 119497 (oct. 10, 2008), 121568 (dic. 5, 2008), 1231569 (dic. 18, 2008), 116035 (jul. 15, 2008), 20094-127560, 20094-127534, 20097-132035, 20122000017891 (15-06-12), 201320000509 (22-10-13).

## COMPARATIVO SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE ESTOS BIENES EN ALGUNOS PAÍSES EUROPEOS Y LATINOAMERICANOS, SIENDO COLOMBIA EL PAÍS DE REFERENCIA

Se procedió a realizar un análisis con diferentes países sobre los ámbitos contables de los bienes de uso público históricos, artísticos y/o culturales que cada uno de ellos maneja, teniendo como base principal las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público NICSP 17. Por esta razón, se escogieron Chile, España, Panamá y Colombia, que poseen altos estándares de contabilidad en la tipificación de las cuentas contables que manejan las instituciones públicas.

La composición de estos bienes según los catálogos de cuentas contemplan lo siguiente: Panamá solo divide en bienes del patrimonio histórico y bienes de arte y cultura, y posee una cuenta de deterioro acumulado. Por su parte, España maneja inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso, pero identifica la amortización



acumulada del inmovilizado y deterioro del valor de activos. La guía de cuentas que maneja Chile es más específica con respecto a la clasificación de estos bienes, ya que se encuentran bienes de uso depreciables, bienes no depreciables, bienes sujetos de agotamiento, bienes en *leasing*, bienes de uso por incorporar y depreciación acumulada. Y, por último, en Colombia se realiza la clasificación de estos bienes de acuerdo con el estado en que se encuentren, es decir, si son materiales y/o servicios, o si se encuentran en concesiones o entregados a terceros; adicionalmente, no se maneja el término de depreciación, sino el de amortización.

## PROPUESTA DE GUÍA METODOLÓGICA

### *Norma de contabilidad del sector público bienes de uso público e históricos y culturales*

Actualmente, en las NICSP no existe una norma única de los bienes de uso público, históricos o culturales que permiten el reconocimiento de estos activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y/o amortización que deben de reconocerse con relación a los mismos, ni la forma de su revelación, por lo cual se establece una propuesta de norma técnica que permita identificar con claridad el tratamiento de estos bienes para ser reflejado con uniformidad a los estándares internacionales en los estados financieros consolidados de la Nación.

## OBJETIVO

El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de los bienes de uso público e históricos y culturales, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer el registro de estos bienes en el proceso de activación o de adquisición, la determinación del importe en libros y los cargos por depreciación y amortización que se deben reconocer con relación a los mismos.

## ALCANCE

1. Una entidad que prepara y presenta información financiera sobre la base contable de acumulación (o devengo) podrá aplicar esta norma para la contabilización de los bienes de uso público e históricos y culturales.
2. Esta norma se aplica a todas las entidades del sector público que no sean empresas públicas.
3. Esta norma se aplica a:
  - a. Bienes de uso público e históricos, culturales en construcción.
  - b. Bienes de uso público en construcción-concesiones.
  - c. Bienes de uso público en servicio.
  - d. Bienes de uso público en servicio-concesiones.
  - e. Bienes históricos y culturales .
  - f. Bienes de uso público e históricos y culturales entregados a terceros.

## DEFINICIONES

4. Los siguientes términos son utilizados en esta norma con los significados que siguen:

**Activo:** son recursos controlados por una entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos o potenciales de servicio.

**Bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural:** son aquellas cuentas que representan los elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles, que se utilicen de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, o para sus propios propósitos administrativos y que no estén destinados a la venta.

**Costo:** es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción por parte de la entidad.

**Depreciación definida:** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

**Depreciación indefinida:** se realiza un análisis de todos los factores relevantes, no existe un límite previsible para el periodo en el cual se espera que el activo genere rendimientos económicos.

**Empresa pública:** es una entidad que reúne todas las características siguientes:

- a. Tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
- b. Se le ha asignado capacidad financiera y operativa para llevar a cabo una actividad.
- c. En el curso normal de su actividad vende bienes y presta servicios a otras entidades, obteniendo un beneficio o recuperando el costo total de los mismos.
- d. No depende de una financiación continua por parte del gobierno para permanecer como un negocio en marcha.
- e. Es controlada por una entidad del sector público.

**Gasto:** son las reducciones de los beneficios económicos o del potencial de servicio, incurridos durante el ejercicio sobre el que se informa y que toman la forma de flujos de salida o consumo de activos o incremento de pasivos, produciendo una disminución en los activos netos/patrimonio.

**Importe depreciable:** es el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

**Materialidad:** las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tendrán importancia relativa si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las valoraciones o en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La importancia relativa depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada

en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas podría ser el factor determinante.

Propiedad, planta y equipo: son activos tangibles que:

- a. Están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos.
- b. Se espera que serán utilizados durante más de un periodo contable.

Acuerdo de concesión de servicios: es un acuerdo vinculante entre una concedente y un operador en el que:

- a. El operador utiliza el activo de concesión de servicios para proporcionar un servicio público en nombre de la concedente durante un periodo determinado.
- b. El operador es compensado por sus servicios durante el periodo del acuerdo de concesión del servicio.

Activo de concesión de servicios: es un activo utilizado para proporcionar servicios públicos en un acuerdo de concesión de servicios que:

- a. Es proporcionado por el operador, de forma que:
  - i. El operador construye, desarrolla o adquiere de un tercero; o
  - ii. Es un activo ya existente del operador.
- b. Es proporcionado por la concedente, de forma que:

- i. Es un activo ya existente de la concedente; o
- ii. Es una mejora de un activo ya existente de la concedente.

Valor razonable: el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes conocedoras e interesadas, que actúan en condiciones de independencia mutua.

Valor residual: es el importe neto que la entidad espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la disposición.

Vida útil de la propiedad, planta y equipo:

- a. El periodo de tiempo por el cual el activo se espera que sea utilizado por la entidad.
- b. El número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener del activo.

Beneficios económicos o potenciales de servicio futuros.

5. Los activos proporcionan un medio a las entidades para alcanzar sus objetivos. Los activos empleados para suministrar bienes y servicios de acuerdo con los objetivos de la entidad, pero que no generan directamente flujos de entrada de efectivo, se definirán como portadores de un potencial de servicio. A los activos empleados para generar flujos de entrada de efectivo netos se les definirá como portadores de beneficios económicos futuros. Para abarcar todos los objetivos a los que puede destinarse

un activo, la presente norma empleará el término “beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”, el cual describe la característica esencial de los activos.

*Reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales*

6. Como establece la NICSP 17, “Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural presentan, en general, determinadas características, incluyendo las siguientes (aunque no sean exclusivas de activos de propiedad, planta y equipo):

- a. Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales, históricos o artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.
- b. Las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.
- c. Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
- d. Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

7. Las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural que pueden haber adquirido a través de muchos años y de diferentes maneras, incluyendo la compra, donación, legado y embargo o confiscación.

Estos activos rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo, y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad.

8. Un elemento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural calificado como Propiedad, planta y equipo deberá reconocerse como un activo cuando:

- a. Sea probable que la entidad obtenga futuros beneficios económicos o servicio potencial derivados del activo.
- b. El costo del activo para la entidad pueda ser medido con suficiente fiabilidad.
- c. Dicho recurso sea controlado por la entidad.

9. Al determinar si una partida concreta cumple con el primer criterio de reconocimiento como activo, debe evaluarse el grado de certidumbre relativo a los flujos de beneficios económicos futuros o los potenciales servicios, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial y según las características propias del activo. La existencia de una certeza suficiente con respecto a que los beneficios económicos futuros o los potenciales servicios entrarán en la entidad requiere una garantía de que la entidad obtendrá las ventajas derivadas del mismo y asumirá los riesgos asociados al bien. Esta constatación estará disponible solo cuando los riesgos y las ventajas se hayan traspasado a la entidad. Antes de que esto ocurra, la transacción para adquirir el activo puede, generalmente,

ser cancelada y, por lo tanto, el activo no se reconoce como tal.

10. El segundo de los criterios para el reconocimiento como activo se satisface de forma inmediata, puesto que la transacción que pone de manifiesto la compra del activo identifica su costo. En el caso de un activo construido por la propia entidad, una medida fiable del costo puede venir dada por las transacciones, con terceros ajenos a la entidad, para adquirir los materiales, mano de obra y otros factores consumidos durante el proceso de construcción.

11. Aquellos bienes que no puedan ser medidos con suficiente fiabilidad deberán ser informados mediante revelaciones a los estados financieros. Dichas revelaciones deberán realizarse por segmentos de cuentas y deberán indicar las bases estadísticas de información financiera que se tuvieron en cuenta para ser considerados bienes de uso público. Adicionalmente, deberán cumplir todos los criterios mencionados en la NICSP 22 “Revelación de información financiera sobre el sector gobierno general”.

12. El tercer criterio para el reconocimiento como activo se satisface con derechos legales o contractuales, sin que esto sea un requisito indispensable para que exista control, tal y como lo establece el marco conceptual y, adicionalmente, para que exista control, la entidad debe poseer la capacidad para negar o limitar el uso que terceros puedan hacer a los beneficios económicos.

13. Los elementos de propiedad, planta y equipo como bienes del patrimonio

histórico, artístico y/o cultural pueden ser adquiridos u obtenidos por concesiones.

14. Los bienes muebles e inmuebles que se adquieran para ser usados en la producción o para fines administrativos, y que se espera utilizarlos en más de un periodo contable, deben contabilizarse en las cuentas de Bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural correspondientes.

15. Los bienes muebles cuyo monto de adquisición sea poco significativo, se consideran, de acuerdo con el principio de materialidad o importancia relativa, como gastos patrimoniales.

16. Para los bienes adquiridos por concesión de servicios (NICSP 32), la concedente reconocerá a un activo proporcionado por el operador y una mejora de un activo ya existente de la concedente como un activo de concesión de servicios si:

- a. la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con el activo, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y
- b. la concedente controla —a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera— cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo.

17. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural que no cumplen las condiciones de activo, tales como las de ser medido con fiabilidad y que sea improbable que del desembolso correspondiente se vayan a obtener be-

neficios económicos en el futuro, serán calificados como gasto.

*Medición inicial de los elementos de bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural*

18. Todo bien del patrimonio histórico artístico y/o cultural calificado como Propiedad, planta y equipo y que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, debe ser medido, inicialmente, por su costo.

19. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural incorporados por operaciones de compra deben contabilizarse por el valor de adquisición, más todos los gastos inherentes a la transacción hasta que los bienes se encuentren en condiciones de ser usados. Se consideran como gastos inherentes a la compra los siguientes: fletes, embarques, impuestos originados por la compra del bien, instalaciones, seguros e intereses, y otros análogos.

20. Aquellos gastos por seguros e intereses incurridos con posterioridad a la fecha en que el bien comienza a funcionar, no se consideran costo del bien y, por lo tanto, deben contabilizarse como gastos patrimoniales.

21. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural incorporados por donación deben contabilizarse por el valor del bien, por el avalúo fiscal vigente o por el valor de tasación que determine un organismo o profesional competente designado para tal efecto por la autoridad administrativa.

22. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural incorporados por expropiación deben contabilizarse por el valor de la indemnización que se pague al expropiado, más todos los gastos inherentes a la operación.

23. Los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural incorporados por permuta deben contabilizarse por el valor de transacción pactado por las partes, más todos los gastos inherentes a la operación hasta que los bienes estén en condiciones de ser usados, considerándose dicha transacción como de compraventa. Tratándose de incorporaciones de bienes inmuebles, el valor del terreno y el de la construcción deben contabilizarse separadamente.

*Componentes del costo*

24. El costo de los elementos de bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural calificado como Propiedad, planta y equipo comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá cualquier eventual descuento o rebaja del precio para llegar al costo del elemento. Ejemplos de costos directamente relacionados son:

- a. El costo de preparación del emplazamiento físico;
- b. Los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- c. Los costos de instalación;

- d. Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos o ingenieros; y
- e. El costo estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

## MEDICIÓN POSTERIOR INICIAL

### *Tratamiento de referencia*

25. Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos de bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural calificados como la Propiedad, planta y equipo deben ser contabilizados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada practicada y el importe acumulado de cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

### *Tratamiento alternativo permitido*

26. Con posterioridad al reconocimiento inicial como activo, todo elemento de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural calificado como Propiedad, planta y equipo, debe ser contabilizado a su valor revaluado, que viene dado por su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada practicada posteriormente y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el elemento. Las revaluaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el importe

en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de los estados financieros.

### *Revisión de la depreciación y/o amortización de los bienes*

27. Se hace claridad de que los bienes adquiridos deben ser evaluados o, de lo contrario, depreciados, pero en el caso de los bienes adquiridos en concesión serán evaluados o amortizados, según sea el caso.

28. La depreciación y/o amortización es la distribución sistemática y racional del costo de los bienes de patrimonio histórico, artístico y/o cultural sujetos a desgaste, el que se distribuye en relación con los años de utilización económica. Deben depreciarse y/o amortizarse los bienes mediante la aplicación del método de cálculo constante o lineal.

29. El monto así determinado debe contabilizarse como gastos patrimoniales, utilizando para dicho efecto el método de registro indirecto o de acumulación. El cálculo de la depreciación debe efectuarse sobre la base de los saldos actualizados de las cuentas de bienes de uso sujetos a desgaste y de las respectivas cuentas de valuación.

30. La entidad establecerá la tabla de vida útil de sus activos clasificados como bienes históricos y culturales, de acuerdo con la naturaleza de los bienes y las funciones que desarrolla.



### *Revisión de la vida útil*

31. Se deberá valorar por la entidad si la vida útil del activo es definida o indefinida.

32. Se considera que un bien de patrimonio histórico, artístico y/o cultural tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no existe un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos económicos o potencial de servicios de la entidad, por lo cual los activos con vida útil indefinida no se amortizarán o depreciarán, sin perjuicio de su posible deterioro, debiendo revisarse dicha vida útil en cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo.

33. Los bienes de uso con vida útil definida se amortizarán durante su vida útil, esto debido a que la vida útil de un bien deberá revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos a resultados del periodo corriente y de los futuros.

### *Revisión del método de depreciación/amortización*

34. El método de depreciación aplicado a los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural que califican como propiedad, planta y equipo deberá revisarse de forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios econó-

micos o potencial de servicio de esos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de depreciación se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, debiendo ajustarse los cargos por depreciación del periodo corriente y de los futuros.

35. El monto a depreciar debe determinarse mediante la aplicación del método del cálculo constante o lineal. Esto significa que el valor del costo del bien se traspasará a resultados de la misma proporción durante todos los años de su vida útil. Se divide el valor del costo entre los años de su vida útil, determinando un monto fijo de cargo anual por depreciación.

36. El cálculo de la depreciación debe efectuarse sobre la base de los saldos actualizados de las cuentas de los bienes de uso sujetos a desgaste y de las respectivas cuentas de valuación.

37. El cálculo y registro de la depreciación deben efectuarse en cada periodo contable, hasta que la vida económica útil estimada de los bienes se acabe, considerando un valor residual de una unidad monetaria (\$1) al término del periodo proyectado.

38. La cuenta de gastos patrimoniales en la que se contabilizará el cargo por depreciación es la cuenta “Depreciación de bienes de uso público, artístico, histórico y/o culturales”, debiendo abonarse la cuenta de valuación del activo “Depreciación acumulada de bienes de uso público”.

39. Las cuentas de bienes de uso depreciables deben ajustarse en el ejercicio siguiente a aquel en el que se acabe la vida útil estimada de los bienes.

40. El cálculo de la amortización debe efectuarse sobre la base del saldo actualizado de los bienes. Esto significa que el valor del bien se divide entre los años de amortización, determinando un monto fijo de cargo anual por amortización.

41. El monto así determinado debe contabilizarse como gastos patrimoniales, utilizando para dicho efecto el método de registro indirecto o de acumulación, lo cual implica que durante los años en que se efectúe la amortización se registrará en la cuenta de valuación que corresponda.

42. La cuenta de gastos patrimoniales en la que se contabiliza el cargo por amortización es la cuenta “Amortización de bienes de uso público, artístico, histórico y/o culturales”, debiendo abonarse la cuenta de valuación del activo Amortización acumulada de bienes de uso público.

### *Información a revelar*

43. Los estados financieros deberán revelar, para cada clase de elementos pertenecientes a la propiedad, planta y equipo reconocido en los mismos como bienes de patrimonio histórico, artístico y/o cultural:

a. Las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros y, cuando hayan sido utilizadas varias, debe desglosarse el

importe bruto en libros que corresponde a cada base de medición en cada clase de bienes.

b. Los métodos de depreciación utilizados.

c. Las vidas útiles o los porcentajes de depreciación utilizados.

d. El importe bruto en libros y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que le correspondan), tanto al principio como al final de cada periodo.

e. La conciliación de los valores en libros al principio y fin del periodo, mostrando:

i. Las inversiones.

ii. Las disposiciones de elementos.

iii. Las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios.

iv. Incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones llevadas a cabo en el periodo, y de las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiere) determinadas según la pertinente norma contable nacional o internacional adoptada.

v. Las pérdidas por deterioro del valor (si las hubiere) reconocidas en el estado de rendimiento financiero durante el periodo, de acuerdo con la correspondiente norma contable nacional o internacional adoptada.

vi. Las pérdidas por deterioro (si las hubiere) revertidas en el estado de rendimiento financiero durante el periodo, de acuerdo con la norma contable nacional o internacional adoptada que corresponda.

vii. La depreciación.

## CONCLUSIONES

1. Los principales criterios que determina la normatividad colombiana para clasificar y reconocer los bienes de uso público e históricos y culturales como activos es que sean bienes y derechos tangibles e intangibles controlados por la entidad contable pública, que hayan sido obtenidos como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluyan a la entidad contable un potencial de servicios o beneficios económicos futuros en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

2. De acuerdo con la NICSP 17, algunos de los bienes del patrimonio histórico, artístico y/o cultural pueden generar entradas de efectivo, razón por la cual pueden ser reconocidos y medidos como propiedad, planta y equipo. Puede haber otros bienes cuyo potencial de servicio está limitado por sus características. La existencia de beneficios económicos y potencial de servicio puede afectar la base de medición.

3. Respecto al actual tratamiento contable de los bienes de uso público e históricos y culturales en el país definido por la CGN, se dispone que estos bienes deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Adicionalmente, debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

4. El comparativo realizado del tratamiento contable de estos activos en diferentes países permitió analizar que los principios en los que estos se basan para registrar los bienes de uso público

e históricos y culturales son los mismos o tienen una relación directa; sin embargo, hay características específicas que cada país toma en cuenta para el momento de realizar el reconocimiento, medición y revelación de dichos bienes.

5. Al finalizar el proyecto se puede decir que el objetivo se logró a satisfacción, debido a que no solo se realizó una investigación documental sino que además se desarrolló una guía metodológica para el adecuado tratamiento contable de estos bienes.

6. El adecuado reconocimiento de los bienes de uso público, culturales e históricos de la nación proporcionará una mejor razonabilidad de los estados financieros del sector público, no solo los consolidados, sino los de las entidades públicas por las que estos se conforman.

7. La importancia del valor de los bienes destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional se debe a la generación de bienestar social o a la exaltación de los valores culturales y la preservación del origen de los pueblos y su evolución.

8. Es importante destacar que los bienes de uso público que ya han sido reconocidos como tales y no cumplan con los criterios para su clasificación como Propiedad planta y equipo no perderán dicha denominación por la clasificación que se les da en la guía metodológica planteada; al contrario, se seguirán destacando por medio de las revelaciones de los estados financieros.

## REFERENCIAS

- Carrasco Díaz, Daniel (2011). *Contabilidad Pública adaptada al PGCP 2010*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), Experiencia Chilena (2009). Chile: Legis.
- Luca de Tena, Juan Ignacio (2010). *Plan General de Contabilidad Pública*. España: Editorial Tecnos.
- NICSP 17 Propiedad, planta y equipo. IPSASB, 2011.
- Contaduría General de la Nación (2014). *Régimen de Contabilidad Pública*. Versión 2007.5. Actualizado a 31 de diciembre de 2014.
- Contaduría General de la Nación (2014a). *Manual de Procedimientos*. Versión 2007.13. Actualizado a 31 de diciembre de 2014..
- Contaduría General de la Nación (2014b). *Estados Contables Consolidados del Sector Público a 31 de diciembre de 2013*.
- Contaduría General de la Nación (2013). *Doctrina Contable Pública*. Compilada a 31 de diciembre de 2013.
- <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=40279>. Fecha: 15 de febrero de 2015 : 11:30 am.
- Manual General de Contabilidad Gubernamental basado en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público M.02.19.2014. Panamá, 2014.
- La Contabilidad Pública: salvaguarda del patrimonio público. Contaduría General de la Nación. Textos de Contabilidad Pública.
- La Contabilidad y su utilidad en el sector público. Contaduría General de la Nación. Textos de Contabilidad Pública.
- Diccionario de términos de Contabilidad Pública. Contaduría General de la Nación.
- [[www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/marco\\_conceptual\\_financiera2014.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf)]. Fecha: 15 de febrero de 2015: 10:00 am