

**CIRCULAR EXTERNA No. 011 de 1996
(NOVIEMBRE 15)**

Señores:

REPRESENTANTES LEGALES, JEFES DE AREAS FINANCIERAS, JEFES DE CONTABILIDAD Y CONTADORES DE LOS ENTES PUBLICOS DE LOS NIVELES NACIONAL Y TERRITORIAL, DE LOS ORDENES CENTRAL Y DESCENTRALIZADO A QUE SE REFIERE EL NUMERAL 4 DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PUBLICA

REFERENCIA: Normas técnicas relativas al reconocimiento y valuación de los activos, correspondientes a los conceptos de Depreciación, Agotamiento, Amortización y Provisión que trata el numeral 5.7.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución N° 4444 del 21 de Noviembre de 1995, expedida por el Contador General de la Nación

Apreciados señores:

Este Despacho se permite impartir las instrucciones para la interpretación y registro contable de los costos y gastos por Depreciación, Agotamiento, Amortización y Provisión causados en los entes públicos, en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.

1. OBJETIVOS

La depreciación, agotamiento, amortización y provisión correspondientes a las propiedades que hacen parte de los activos de los entes públicos, perseguirán los siguientes objetivos:

- Determinar y conocer el costo o gasto por estos conceptos, a cargo de los entes públicos.
- Reconocer la contribución de los activos a la generación de los ingresos y el desgaste en la prestación de servicios.
- Distribuir el costo ajustado por inflación, de cada uno de los bienes que causan algún costo o gasto por depreciación, agotamiento o amortización, en los resultados de las actividades de los entes públicos, durante el tiempo que corresponde a su vida útil.
- Definir las normas que permitan el proceso de registro contable de la depreciación, agotamiento, amortización y provisión en los entes públicos, en forma sistemática, uniforme y en concordancia con las normas técnicas de general aceptación sobre el particular.
- Reflejar en los estados contables de los entes públicos, el efecto de los gastos o costos por depreciación, agotamiento, amortización y provisión.
- Conocer de manera consolidada el gasto o costo por depreciación, agotamiento o amortización de los entes públicos.

- Determinar las contingencias de pérdidas probables a cargo del ente público para reflejarlas en los estados contables.
- Contabilizar las pérdidas o gastos originados en sucesos o hechos ya existentes al cierre del período contable, pero cuya definición se realizará con posterioridad a éste.

2. DEPRECIACION.

2.1 Concepto

Corresponde a la distribución sistemática del costo ajustado por inflación, de un activo depreciable, en los períodos que conforman su vida útil, de acuerdo con el método de reconocido valor técnico adoptado.

2.2 Registro contable

La depreciación se calculará sobre el 100% del valor del activo ajustado por inflación. La alícuota calculada se debitará a gastos y se acreditará a la cuenta Depreciación Acumulada. Sin embargo, en algunas circunstancias, según la naturaleza de las actividades del ente público podrá debitarse a costos cuando los beneficios económicos esperados en un activo sean absorbidos para producir otros activos.

La depreciación se calculará para cada bien individual y de ello se llevará un registro permanente en kárdex, así como un cuadro de depreciación que formará parte integral de la información contable. Los entes públicos que a la fecha de expedición de la presente Circular Externa estén calculando la depreciación teniendo en cuenta valores globales, deberán adoptar los procedimientos administrativos necesarios para que durante el período contable de 1997 se aplique sobre los valores individuales.

2.2.1 Bienes adquiridos en el transcurso del período contable

Cuando el activo adquirido empiece a utilizarse en el transcurso del período contable, la depreciación será la que corresponda desde esa fecha hasta el 31 de diciembre del período en que se adquirió. Para el período contable siguiente la depreciación se calculará con base en el saldo a 31 de diciembre del año anterior.

2.3 Costo ajustado por inflación

Corresponde al saldo registrado por concepto del costo de adquisición del activo, incluidos los débitos por adiciones y mejoras que hayan aumentado su capacidad o eficiencia operativa, incrementado con el resultado que se obtenga de multiplicar dicho saldo por el factor de ajuste por inflación que corresponda.

2.4 Activos depreciables

Se consideran como tales los bienes tangibles adquiridos por el ente público, a cualquier título, que se encuentren registrados contablemente en alguna de las siguientes cuentas: Edificaciones; Plantas y Ductos; Redes, Líneas y Cables; Maquinaria y Equipo; Equipo Médico y Científico;

Muebles, Enseres y Equipo de Oficina; Equipo de Comunicación y Computación; Equipo de Transporte, Tracción y Elevación; Equipo de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

2.4.1 Características

Los activos depreciables son aquellos que cumplen con las siguientes características:

1. De propiedad del ente público.
2. Adquiridos, a cualquier título, para usarlos en la prestación de servicios o en la producción de bienes, arrendarlos o utilizarlos en la administración del ente público.
3. No están destinados para la venta.

Los bienes que en el momento de su adquisición fueron calificados como devolutivos por el ente público y cuyo costo sea inferior al valor de un salario mínimo mensual vigente o cuya vida útil sea inferior a un año, se depreciarán totalmente durante el período contable en que se pongan en uso.

2.4.2 Bienes usados

La depreciación de los bienes usados se determinará a partir del momento en que se adquieren dichos bienes tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y capacidad de producción o de servicio de los mismos. Cuando se trate de bienes que estén en uso por el ente público y sobre los cuales, por cualquier circunstancia, no se ha registrado depreciación, esta se calculará depreciación a partir de la expedición de la presente Circular teniendo en cuenta la vida útil y el método que corresponda de acuerdo con la clase de bien que se trate.

Los activos recibidos en cambio, permuta, donación, dación de pago u otra modalidad, serán registrados, por parte del ente público que los adquiere, por su costo de adquisición o, a falta de éste, por un valor determinado mediante avalúo técnico efectuado por peritos conocedores de esa clase de bienes, el cual se tomará como base para calcular y registrar la depreciación. El ente público que los transfiere los registrará por el valor en libros o, a falta de éste, por el valor determinado mediante avalúo técnico.

2.4.3 Bienes retirados del servicio

Cuando un activo depreciable sea retirado del servicio, pero se tiene la intención de seguir utilizándolo en un tiempo no superior a dos meses, se continuará depreciando sin tener en cuenta la interrupción. Si el tiempo excede el período mencionado, debe suspenderse la depreciación hasta cuando empiece a usarse nuevamente, con lo cual se reanuda su proceso de depreciación.

Si el activo depreciable es retirado del servicio en forma definitiva, se suspenderá su depreciación en la fecha del retiro. En tal caso se mantendrán los saldos, tanto en la cuenta del activo como en la de depreciación acumulada correspondientes, hasta cuando el respectivo bien sea dado de baja o se disponga de él por cualquiera otra forma, lo cual a su vez conlleva la eliminación del saldo de la depreciación acumulada de dicho bien.

De igual forma se procederá cuando el bien desaparezca o se destruya por situaciones tales como calamidades, desastres, fuerza mayor o caso fortuito, sin perjuicio de las responsabilidades que se deriven de tal situación.

2.4.4 Bienes adquiridos en arrendamiento.

A los activos adquiridos mediante contrato de arrendamiento con opción de compra se les aplicará depreciación como si fueran propios, cuando el plazo del contrato de arrendamiento sea igual o superior a la cuarta parte de los años de vida útil asignada a los activos depreciables a que se refiere la presente Circular. El activo adquirido en arrendamiento deberá registrarse por una suma que equivalga al valor presente de los cánones pactados en el contrato más el valor de la opción de compra, la cual servirá de base para el cálculo de la tasa de depreciación.

Los registros contables correspondientes a la depreciación de los bienes adquiridos en arrendamiento en nada afectan el grupo de Propiedades, planta y equipo, por lo tanto hasta que no se haga uso de la opción de compra pactada figurarán registrados contablemente con débito en el grupo 19-Otros Activos y crédito en la cuenta 230508-Contratos de Leasing o 231006-Contratos de Leasing.

2.4.5 Reparaciones o mantenimiento en activos depreciables

Las erogaciones en las cuales incurra el ente público por concepto de reparaciones o mantenimiento de activos depreciables, deben registrarse en el concepto de Gastos al cual correspondan según las características propias de dicha erogación, teniendo en cuenta que las reparaciones o mantenimiento se efectúan con el fin de renovar o mantener los beneficios futuros que el ente público espera del estándar de comportamiento del activo depreciable más que para aumentar el estándar de funcionamiento.

2.4.6 Mejoras o adiciones en activos depreciables

Los desembolsos en los cuales incurra el ente público con el fin de aumentar la capacidad o eficiencia operativa de los activos depreciables se registrarán como un mayor valor del activo que se trate y afectarán los registros futuros de la depreciación en proporción con la erogación efectuada.

2.5 Vida útil

Corresponde al lapso durante el cual se espera que un activo depreciable pueda ser usado por un ente público en la prestación de servicios o producción de bienes, no obstante considerar, características o circunstancias tales como, especificaciones de fábrica, deterioro por uso, acciones de factores naturales u obsolescencia por avance tecnológico. También se considera vida útil el número de unidades de producción u otras similares que el ente público espera obtener del activo. En su determinación pueden intervenir factores como el deterioro inherente a la naturaleza del bien, obsolescencia, desgaste físico por utilización acelerada, programas de reparaciones y mantenimiento del activo, limitaciones de carácter legal u otra clase para el uso del bien.

2.5.1 Ajustes a la alícuota de depreciación

La vida útil de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es inferior a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico.

Si el tiempo de utilización de un activo excede al calculado inicialmente, debe ajustarse la alícuota de depreciación en forma proporcional al tiempo adicional correspondiente, lo cual debe demostrarse plenamente.

2.5.2 Años de vida útil de activos depreciables

En todos los casos, la vida útil de un activo depreciable debe definirse, por parte del ente público, en relación con el servicio esperado del activo. En circunstancias normales se considera como vida útil para los activos depreciables, cuando se utilizan los métodos de depreciación de Línea recta, Suma de los dígitos de los años o Saldos decrecientes, la siguiente:

<u>ACTIVOS DEPRECIABLES</u>	<u>AÑOS DE VIDA UTIL</u>
Edificaciones	50
Embalses, represas y canales-Obras civiles	50
Embalses, represas y canales-Obras control	25
Equipos y accesorios de generación, transmisión,distribución, producción, conducción, tratamiento, etc.	25
Torres, postes y accesorios	25
Redes, líneas y cables aéreos y sus accesorios	25
Redes, líneas y cables subterráneos y sus accesorios	25
Plantas y ductos	15
Maquinaria y equipo	15
Barcos, trenes, aviones y maquinaria	15
Equipo médico y científico	10
Muebles, enseres y equipos de oficina	10
Equipos de comunicación y accesorios	10
Equipo de transporte, tracción y elevación	10
Equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería	10
Equipos de computación y accesorios	5

2.5.3 Modificación a los años de vida útil

No obstante lo anterior, cuando en un caso particular se considere que la vida útil fijada no corresponda con la realidad, debido a circunstancias tales como acción de factores naturales, deterioro por uso, obsolescencia, avance tecnológico o especificaciones de fábrica, podrá fijarse una vida útil diferente y revelar tal situación en las Notas a los Estados Contables.

2.6 Métodos de depreciación

La depreciación debe determinarse sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, teniendo en cuenta, en todos los casos, aplicar el que mejor refleje el necesario equilibrio entre los servicios recibidos, la vida útil y el costo del activo correspondiente.

El método de depreciación adoptado debe revisarse periódicamente con el fin de ajustarlo a los cambios significativos que llegaren a presentarse en el patrón esperado de beneficios económicos. Debe cambiarse cuando circunstancias especiales lo justifiquen, de acuerdo con los servicios recibidos del activo, caso en el cual el efecto de dicho cambio debe cuantificarse y revelarse en las notas a los estados contables, indicando las razones que lo justificaron.

El método adoptado para cada activo debe aplicarse en forma consistente durante el período, independiente de consideraciones fiscales o de rentabilidad, con el fin de proporcionar comparabilidad en los resultados de las operaciones. Son considerados métodos de reconocido valor técnico los siguientes: Línea recta, Número de unidades de producción u Horas de trabajo, Suma de los dígitos de los años y Saldos decrecientes.

2.6.1 Línea recta

Por este método se determina una alícuota periódica constante para registrarla como gasto durante la vida útil del activo. Se aplica cuando el activo es utilizado de manera regular y uniforme en cada período y su cálculo resulta de la siguiente formulación:

$$\text{Alícuota periódica} = \frac{\text{Costo del activo ajustado por inflación}}{\text{Vida útil estimada del activo (años)}}$$

2.6.2 Número de unidades de producción u horas de trabajo

Se basa en la capacidad de producción estimada del activo, representada en una alícuota de costo por unidad producida o por hora de trabajo. Se utiliza cuando pueden estimarse razonablemente las unidades de producción u horas de trabajo y en esta misma forma la producción real del activo. Igualmente, cuando la utilización o producción varía significativamente de un período a otro, lo que determina que la vida útil del activo está basada más en función de la producción que en el tiempo.

$$\text{Tasa unitaria estimada} = \frac{\text{Costo depreciable del activo ajustado por inflación}}{\text{Unidades de producción u horas de trabajo estimadas}}$$

2.6.3 Suma de los dígitos de los años

Se considera como un método de depreciación acelerada y se caracteriza por representar mayor depreciación en los primeros años y menor en los últimos años de vida útil del activo. Para su cálculo se asigna a cada uno de los años de vida útil del activo su dígito correspondiente en forma secuencial, y se determina su suma. El valor a aplicar por concepto de depreciación en cada año

se obtiene de dividir el dígito del año entre el valor de la sumatoria de los dígitos de los años y multiplicar el resultado por el costo del activo.

2.6.4 Saldos decrecientes

El método de saldos decrecientes más utilizado es el conocido como “Método doble decreciente”, por el cual la depreciación del primer año equivale al doble de la que se calcularía por el método de línea recta. En cada uno de los años siguientes se aplica el mismo procedimiento, tomando como base el saldo del valor en libros existente a la fecha del cálculo.

Este método tiene la característica de dejar un valor residual al finalizar el lapso de depreciación programado. Si el activo sigue utilizándose después, puede continuarse con su depreciación hasta que, incluso, el saldo en libros quede en cero.

La aplicación de este método es más apropiada en aquellos casos en que la capacidad de producción del activo es mayor al principio de su vida útil y va declinando hacia el final de ésta, o cuando los costos de mantenimiento y reparaciones van aumentando con el tiempo.

2.6.5 Posibilidad de utilizar un método de depreciación diferente

Previa autorización del Contador General de la Nación, el ente público podrá utilizar un método de depreciación diferente a los anteriores, para lo cual deberá presentar una solicitud motivada indicando las características del método que pretende utilizar.

3. AGOTAMIENTO

3.1 Concepto

Corresponde a la distribución del costo asignado a un recurso natural no renovable durante la vida útil de explotación o extracción, de acuerdo con la estimación efectuada con base en reservas o volúmenes determinados mediante estudios técnicos, y expresados en unidades de producción, tales como toneladas, barriles, metros cúbicos o cualquiera otra medida de acuerdo con la naturaleza del bien agotable.

3.2 Registro contable

La base del agotamiento es el costo total del activo agotable que se distribuirá y debitará a las operaciones o a los inventarios extraídos durante la vida útil del activo. Si se considera algún valor residual, por ejemplo el terreno, deberá registrarse por separado.

Los costos de desarrollo, tales como exploración, perforación de pozos o acondicionamiento de terrenos, causados antes o después de iniciarse la explotación del activo, deben contabilizarse en cuentas separadas del costo original del recurso natural y asimismo amortizarse en forma proporcional o similar al agotamiento del activo correspondiente. No obstante, si dichos costos no prestan un beneficio durante parte o toda la vida del activo, debe reducirse el período de amortización al tiempo que se estime razonable, de acuerdo con estudios técnicos en cada caso.

Si los costos de desarrollo se causan sobre un activo agotable que finalmente resulta infructuoso, deben cancelarse contra los resultados del ejercicio en que se conozca este hecho. Sin embargo, cuando el ente público se dedica continuamente al desarrollo de proyectos, con la política de que solo algunos de ellos serán económicamente exitosos, podrán aplicarse a éstos últimos, los costos de desarrollo infructuosos, siempre que se demuestre que estas aplicaciones no sobrevalúen los costos del proyecto que los recibe. Debe establecerse una clara distinción entre los desembolsos capitalizables como costos de desarrollo y los realizados como gastos operativos del ejercicio, relacionados con las actividades de explotación.

Para algunos recursos naturales puede ser necesario ajustar, después de cierto tiempo de iniciada su explotación, el estimado de sus reservas por extraer, por lo cual, de estar basado en estudios técnicos, deberá ajustarse igualmente la tasa unitaria de agotamiento estimada.

3.3 Recursos naturales no renovables

Comprenden aquellos no susceptibles de ser reproducidos o reemplazados una vez extraídos, explotados o consumidos, tales como las minas, canteras, yacimientos, bosques y pozos artesianos.

3.4 Vida útil

Se considera vida útil de un activo agotable, la capacidad estimada de producción, correspondiente a las unidades que se espera extraer durante la explotación o producción económica.

3.5 Método de agotamiento

Consiste en dividir el costo del activo agotable mediante el número estimado de unidades a producir, de lo cual resulta una tasa unitaria estimada de agotamiento.

$$\text{Tasa unitaria estimada} = \frac{\text{Total costo del activo agotable}}{\text{Total unidades estimadas de producción}}$$

El valor total por agotamiento del ejercicio se obtiene de multiplicar el número real de unidades producidas por la tasa unitaria estimada. El agotamiento del período se debitará como un mayor costo de los inventarios extraídos en el ejercicio. En igual forma se procede para amortizar los costos de desarrollo, si los hubiere.

3.6. Posibilidad de utilizar un método de agotamiento diferente

Previa autorización del Contador General de la Nación, el ente público podrá utilizar un método de agotamiento diferente, para lo cual deberá presentar una solicitud motivada indicando las características del método que pretende utilizar.

4. AMORTIZACION

4.1 Concepto

Se refiere a la distribución del costo de un activo amortizable durante el tiempo en que contribuye a la generación de ingresos o al cumplimiento de las actividades propias de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

4.2 Activos amortizables

Se consideran como tales los activos de propiedad del ente público que de acuerdo con su naturaleza están sujetos a consumirse como consecuencia del uso o extinción del plazo legal o contractual de utilización, pactado al momento de su adquisición, o que cumplen con un ciclo productivo determinado. Serán objeto de amortización los activos que se registren contablemente en las siguientes cuentas: Semovientes, Vías de comunicación y acceso, Bienes de uso público, Inversión para la protección de recursos renovables, Inversión para la explotación de recursos no renovables, Intangibles, Bienes entregados a terceros. También serán objeto de amortización las erogaciones en las cuales haya incurrido el ente público y cuyo registro contable corresponda a las cuentas Gastos pagados por anticipado, Cargos diferidos y Obras y mejoras en propiedad ajena.

La base para el cálculo de la amortización es el costo del activo amortizable determinado en la fecha en que se encuentra listo para su utilización, ajustado por efecto de la inflación cuando las normas sobre el particular así lo exijan. El valor del terreno debe ser excluido cuando forma parte del bien amortizable.

4.3 Vida útil

Corresponde al tiempo durante el cual se espera que un activo amortizable pueda contribuir a la producción de bienes o a la prestación de servicios. Para la determinación de la vida útil debe tenerse en cuenta el tiempo menor entre el estimado de extinción del activo por su utilización y el plazo legal o contractual pactado para su uso, cuando la adquisición del activo se hace bajo esta modalidad.

La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, inherentes al activo, modifiquen la capacidad de producción o de servicios, lo cual debe revelarse en las notas a los estados contables y demostrarse plenamente.

4.4 Método de amortización

El método de amortización aplicable en cada caso debe estar de acuerdo con la naturaleza del activo amortizable, tales como Línea recta, Unidades de producción u Horas de trabajo, aplicándose a cada activo amortizable el que mejor consulte el principio de asociación entre el costo o gasto por amortización y los servicios o beneficios recibidos del activo.

El cálculo de la amortización se determinará bajo la misma metodología y formulación aplicada a la depreciación, con gran atención en lo concerniente a la vida útil ya definida, en especial cuando se trate de activos intangibles y diferidos, en donde tienen gran relevancia los plazos y condiciones legales y contractuales.

4.5 Registro contable

El gasto por amortización debe reconocerse a partir de la fecha en que se inicia el ciclo productivo del bien o a partir de la fecha en que el ente público inicia su usufructo o lo entrega a la comunidad para el uso, goce y disfrute, atendiendo las normas generales de causación y prudencia. El registro contable corresponderá a un débito en la cuenta 5320-Amortizaciones, de acuerdo con las subcuentas definidas en la misma, acreditando la respectiva cuenta del activo a la cual corresponda la amortización.

4.5.1 Amortización de semovientes

Independiente del uso al cual estén destinados los semovientes, el valor que los mismos representan se amortizarán durante el lapso que se considere como ciclo productivo, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico.

4.5.2 Amortización de vías de comunicación y acceso

El valor de la inversión efectuada para la construcción o adecuación de estas vías, se amortizará durante el lapso estimado de acuerdo con estudios de reconocido valor técnico, en que el bien estará en capacidad de prestar servicios o generar beneficios.

4.5.3 Amortización de bienes de uso público

El valor acumulado por concepto de la construcción o adecuación de esta clase de bienes, se amortizará durante el lapso estimado en que estarán en capacidad de prestar servicios o generar beneficios a la comunidad, de acuerdo estudios de reconocido valor técnico.

4.5.4 Amortización de inversión para la protección de recursos renovables

El valor de la inversión incurrido en el desarrollo de programas que impliquen la recuperación o protección de recursos renovables, se amortizará durante el lapso estimado en estudios de reconocido valor técnico, que permitan determinar la recuperación de la inversión en relación con la generación de beneficios para la comunidad. El período de amortización no podrá ser inferior a cinco (5) años, excepto que se demuestre que los beneficios recibidos por el uso del recurso renovable correspondan a un plazo menor, en cuyo caso deberán hacerse los ajustes necesarios para amortizar la totalidad de la inversión .

4.5.5 Amortización de inversión para la explotación de recursos no renovables

Los costos de organización, preoperativos, puesta en marcha, así como todos aquellos que se constituyan en inversión para la explotación de recursos no renovables, se amortizarán durante el período que resulte estimado en estudios de reconocido valor técnico para recuperar la inversión. El período de amortización no será inferior a cinco (5) años, excepto que se demuestre que la explotación del recurso no renovable se lleve a cabo en un plazo menor, para lo cual deberán hacerse los ajustes necesarios que permitan amortizar la totalidad de la inversión.

4.5.6 Amortización de intangibles

El valor acumulado por la creación o adquisición de intangibles se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, o el período en que se

obtendrán los beneficios esperados por efectos de la explotación del intangible o la duración del amparo legal o contractual. En concordancia con las normas generales de causación y prudencia deberán reconocerse las contingencias de pérdida que impliquen efectuar ajustes o acelerar la amortización.

4.5.7 Amortización de bienes entregados a terceros

El valor representativo de los bienes entregados a terceros será amortizado por estos, durante el período que corresponda a los beneficios esperados, por efectos de la explotación del bien entregado, o la duración del amparo legal o contractual. En todo caso el período de amortización no podrá ser superior a los años de vida útil estimados para el bien que se trate.

4.5.8 Amortización de gastos pagados por anticipado

El valor de los gastos pagados por anticipado en los cuales haya incurrido el ente público se amortizará en función de su consumo durante el lapso pactado contractualmente para los servicios que se reciban, lo cual debe corresponder con el período definido de pre pago.

4.5.9 Amortización de cargos diferidos

Los estudios, investigaciones, desarrollo de proyectos, organización y puesta en marcha, entre otros, se amortizarán durante el lapso que resulte estimado para recuperar la erogación efectuada, con base en estudios de reconocido valor técnico. Sin embargo, el plazo no podrá exceder de cinco (5) años.

El impuesto diferido que se obtiene de la diferencia entre el resultado del ejercicio y la renta líquida gravable por la inclusión y exclusión de partidas para obtener el impuesto a pagar, se amortizará durante el lapso que corresponda a los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron. La corrección monetaria, registrada tanto en Cargos Diferidos como en Créditos Diferidos, se amortizará en la misma proporción en que se asignen los costos que la originaron.

4.5.10 Amortización de obras y mejoras en propiedad ajena

El valor de las erogaciones en que haya incurrido el ente público para adelantar obras y mejoras en propiedad ajena, se amortizarán durante el período de duración del contrato que ampare el uso de la propiedad, solo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sea reembolsable.

5. PROVISIONES

5.1 Concepto

Representa el valor de las estimaciones que debe efectuar el ente público para cubrir contingencias de pérdidas como resultado del riesgo de incobrabilidad, mercado o demérito del costo de los activos, así como las estimaciones para cubrir obligaciones, costos y gastos futuros no determinados o acreencias laborales no consolidadas, como consecuencia del proceso operacional o actividades permanentes que lleve a cabo.

5.2 Registro contable

Atendiendo las normas generales de causación y prudencia, deben registrarse las provisiones que se deriven de estimaciones por servicios recibidos, pasivos originados o demérito del costo de los activos, sobre las cuales pueda haber alguna incertidumbre acerca del valor preciso en la fecha del cierre contable, o no se tengan los documentos de soporte contable pertinentes. El débito se registrará por el valor correspondiente en la cuenta 5305-PROVISIONES, de acuerdo con las subcuentas definidas en la misma y el crédito corresponderá a la cuenta respecto de la cual se esté efectuando la provisión.

5.2.1 Provisión para rentas por cobrar

Para efectos del cálculo y registro contable de la provisión para rentas por cobrar, deben considerarse en forma independiente las de vigencia actual, vigencia anterior y las de difícil recaudo, de manera que al saldo acumulado a 31 de diciembre en cada una de dichas cuentas se aplicará el 20%. Debe tenerse en cuenta que la provisión para rentas por cobrar de la vigencia actual no podrá exceder del 20%, la de vigencia anterior del 40%, la de rentas por cobrar de difícil recaudo con tres años de vencimiento del 60%, con cuatro años de vencimiento del 80% y las que tengan cinco o más años de vencimiento del 100%. No obstante lo anterior, cuando el ente público considere que la contingencia de pérdida del derecho sea real, podrá aplicar hasta el 100% para calcular la respectiva provisión sin considerar el tiempo de vencimiento.

5.2.2 Provisión para Deudores

El cálculo de la provisión para deudores debe corresponder con una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo de incobrabilidad del derecho. Con base en ello se efectuará el registro de una provisión individual.

5.2.2.1 Excepciones

Por existir normas expresas que garantizan el cumplimiento del pago de los derechos adquiridos y por tal razón no existe la contingencia de pérdida, se exceptúan del cálculo y registro de la provisión para deudores aquellos que correspondan a cada una de las cuentas 1410-APORTES POR COBRAR A ENTIDADES AFILIADAS, 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS.

Asimismo quedan exceptuados los derechos que correspondan a las subcuentas denominadas Acuerdos de Pago, Créditos Presupuestarios y Créditos de Tesorería, de la cuenta 1415-PRESTAMOS CONCEDIDOS, y las subcuentas Regalías, Arrendamientos, Cuotas Partes Pensionales, Cuotas de Capital por Cobrar, Cuotas de Participación, Créditos a Empleados y Embargos Judiciales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

5.2.3 Provisión para Protección de Inversiones

El valor de la provisión de las inversiones de renta variable se determinará por la contingencia de pérdida que resulte del exceso del valor en libros frente al valor de mercado o de realización de las inversiones. Para el efecto, se entiende como valor en libros la sumatoria del costo ajustado más las valorizaciones y como valor de realización, el precio en las bolsas de valores o su valor intrínseco en caso que no se coticen en bolsa.

El valor de la contingencia debe registrarse disminuyendo el monto constituido como valorización hasta agotarlo, caso en el cual deberá tratarse como un gasto con cargo a los resultados del ejercicio.

5.2.4 Provisión para Protección de Inventarios

Las contingencias de pérdidas de los inventarios que puedan originarse en disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro u obsolescencia, se calcularán mediante la aplicación de

un método de reconocido valor técnico que corresponda con la naturaleza del inventario que se trate.

5.2.5 Provisión para Propiedades, Planta y Equipo

Se registrará para reconocer las contingencias de pérdida como resultado del exceso del costo reexpresado de los bienes sobre el valor de mercado o de realización, en la suma que represente dicho exceso. También se registrará para reconocer la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; asimismo, para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento. En todo caso, debe revelarse como un menor valor del grupo de Propiedades, planta y equipo.

5.2.6 Provisión para Bienes Recibidos en Dación de Pago

Se registrará para reconocer la contingencia de pérdida en la suma que ésta represente, por la diferencia entre el avalúo o precio de mercado del bien recibido en dación de pago, y el valor fijado en la dación.

5.2.7 Provisión para Bienes de Arte y Cultura

Mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico, se calcularán las contingencias de pérdida que puedan presentarse en los bienes de arte y cultura, por circunstancias tales como daño, deterioro o el menor valor que resulte como consecuencia del exceso del valor en libros sobre el valor de mercado o de realización.

5.2.8 Provisión para Responsabilidades

Las contingencias de pérdida de los fondos o bienes del ente público sobre los cuales se haya constituido la respectiva responsabilidad, se reconocerán mediante el registro de la provisión equivalente al 100% del saldo acumulado a 31 de diciembre de cada período contable.

5.2.9 Provisión para Obligaciones Fiscales

Se registrará para reconocer la estimación de las obligaciones fiscales a cargo del ente público que tiene la calidad de contribuyente, de acuerdo con las normas tributarias vigentes.

5.2.10 Provisión para Contingencias

Con el fin de registrar la probable ocurrencia de hechos que puedan generar obligaciones, las contingencias de obligaciones futuras a cargo del ente público deben calcularse de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico, siempre y cuando dichas obligaciones sean justificables, cuantificables y confiables, en consonancia con la norma general de la prudencia.

5.2.11 Provisión para Prestaciones Sociales

Para efectos de registrar la contingencia de obligaciones futuras por concepto de prestaciones sociales, se estimará el valor que deberá ser pagado por el ente público de acuerdo con las normas laborales, acuerdos convencionales o pactos colectivos vigentes.

5.2.12 Pensiones de Jubilación

Con base en estudios actuariales se estimará el valor presente de las obligaciones futuras que por concepto de pensiones de jubilación el ente público pagará a sus servidores que tienen o van a adquirir ese derecho. El valor calculado se registrará debitando la subcuenta 272002-Pensiones de Jubilación por Amortizar y acreditando la subcuenta 272001-Cálculo Actuarial Pensiones de Jubilación.

5.2.13 Provisión para Seguros

Con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones que se originen en la ocurrencia de los riesgos amparados, los entes públicos cuya función administrativa o cometido estatal se encuentre enmarcada en la actividad aseguradora, deben calcular y registrar las correspondientes provisiones.

5.2.14 Provisiones Diversas

Con el fin de cubrir los eventuales gastos que resulten por conceptos diferentes a los mencionados en los numerales anteriores, los entes públicos efectuarán las estimaciones necesarias de las obligaciones potenciales, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico. El registro se efectuará en la cuenta 2790-Provisiones Diversas, según la subcuenta que corresponda.

6. REVELACION

En las notas a los estados contables debe revelarse la siguiente información para cada clase de activos depreciables, agotables o amortizables:

1. Método de depreciación, agotamiento o amortización utilizado
2. Vida útil o tasa aplicada
3. Valor total de la depreciación, agotamiento o amortización asignado al período
4. Valor total y por clases, de los activos depreciables, agotables o amortizables, así como la depreciación, agotamiento o amortización acumulados. Esta última cuando sea pertinente.

En cuanto a las contingencias, provisiones o hechos ocurridos con posterioridad a la fecha del balance general, debe revelarse la siguiente información :

1. Naturaleza de la contingencia o del hecho ocurrido.
2. Circunstancias de incertidumbre que puedan afectar los resultados futuros del ente público.
3. Estimación del efecto financiero o la indicación que no puede hacerse una estimación razonable.

7. PERIODICIDAD DE LOS REGISTROS CONTABLES

Los registros contables que se deriven de la aplicación de los procedimientos adoptados en la presente Circular Externa se efectuarán en forma mensual a partir del período contable

correspondiente a 1997. Para 1996 se efectuará un registro contable a 31 de diciembre que cubra el cálculo del año completo.

8. VIGENCIA

La presente Circular Externa rige desde la fecha de su expedición y será aplicada a la información financiera económica y social correspondiente al corte del 31 de diciembre de 1996

Cordialmente,

ORIGINAL FIRMADO POR

EDGAR FERNANDO NIETO SANCHEZ

Contador General de la Nación