



CONCEPTO No.



Marco Normativo:	Marco Normativo para Entidades de Gobierno
Tema(s):	Propiedades, planta y equipo Otros activos
Subtema(s):	Reconocimiento de la infraestructura educativa construida con el FFIE.

Bogotá D.C.,

Doctor
CRISTIAN OSWALDO CARMONA SÁNCHEZ
Director Financiero
Secretaría de Educación del Distrito
cristian.carmona@educacionbogota.gov.co
Ciudad

Asunto: Respuesta Consulta sobre el Manejo de Recursos FFIE
Radicado Secretaría de Educación del Distrito: S-2024-132481 del 10/04/2024
Radicado Nuestro: 2024ER083779O1 del 12/04/2024

Respetado Doctor Carmona Sánchez:

En atención a la solicitud del asunto, de manera atenta damos respuesta en los siguientes términos:

CONSULTA

La Secretaría de Educación del Distrito – SED manifiesta en su solicitud de concepto los siguientes interrogantes:

1. *Dado el criterio de reconocimiento contable empleado, ¿es correcto registrar el valor total de los recursos entregados a Alianza Fiduciaria S.A. - Fideicomiso en la cuenta “1615 Construcciones en Curso” (Sic) ¿en lugar de limitar el reconocimiento al valor de los pagos efectuados según los avances de obra reportados por el FFIE?*
2. *Considerando los hechos económicos descritos, ¿requiere la SED realizar ajustes en el reconocimiento contable realizado hasta la fecha?*
3. *¿Existen otros principios o fundamentos normativos que respalden o refuten el enfoque contable adoptado por la SED hasta el momento?*

ANTECEDENTES

La SED indica en su solicitud de concepto que:

www.haciendabogota.gov.co

Carrera 30 N°. 25 - 90 Bogotá, D.C. Código Postal 111311
PBX: (+57) 601 338 50 00 - Información: Línea 195
NIT 899.999.061-9



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.
SECRETARÍA DE HACIENDA

La Secretaría de Educación del Distrito, en su firme compromiso por fortalecer y ampliar la infraestructura educativa del Distrito, ha venido ejecutando una serie de proyectos de construcción y mejora de colegios públicos, bajo la administración de recursos asignados a través del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa (FFIE). Estos proyectos se enmarcan en un conjunto de iniciativas estratégicas para mejorar la calidad y cobertura de la educación en nuestra región, en colaboración con entidades fiduciarias y otros entes gubernamentales.

Para la realización de estas obras, la Secretaría ha establecido acuerdos y convenios con distintas entidades, asignando recursos específicos para cada proyecto, los cuales son administrados por el Patrimonio Autónomo del FFIE, gestionado por la Alianza Fiduciaria BBVA. Detalle de los Convenios Suscritos:

1. Acuerdo 2588 de 2016 - "Acuerdo de Cofinanciación": Establece la transferencia de recursos al "Patrimonio Autónomo Fondo de Infraestructura Educativa - FFIE", dictando los términos bajo los cuales se realizarán dichas transferencias para financiar la construcción de infraestructura educativa preescolar, básica, y media.
 2. Convenio 00914 de 2016: Firmado con el Ministerio de Educación Nacional, tiene como objetivo aunar esfuerzos para el cumplimiento de proyectos de infraestructura educativa, priorizando aquellos que faciliten la implementación del programa de jornada única.
 3. Convenio 2396 de 2019: Busca unir esfuerzos técnicos, administrativos y jurídicos para fortalecer la infraestructura educativa, tanto rural como urbana, en predios de propiedad del Distrito, apoyando la jornada única y otros fines trazados en la ley.
- Valor del Convenio:

Este convenio opera sin la necesidad de una apropiación presupuestal adicional por las siguientes razones:

- Desde la Entidad Territorial (ET): Los fondos fueron asignados a través de un documento que formaliza las condiciones de transferencia de recursos hacia el Patrimonio Autónomo del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa (FFIE), firmado entre la ET y el Consorcio FFIE Alianza BBVA.
- Por parte del Ministerio: Se realizaron apropiaciones y desembolsos conforme a lo estipulado en el contrato de fiducia firmado con el Consorcio FFIE Alianza BBVA. Hasta la fecha, la Secretaría de Educación del Distrito (SED) ha realizado importantes aportes al Patrimonio Autónomo por un valor total de \$414.581.666.624.

Estos aportes se detallan en el Estado de Situación Financiera de la siguiente manera:

- Cuenta 192603 - Derechos en Fideicomiso: Se registran \$46.252.201.073, representando los fondos aún no asignados a ningún proyecto específico.
- Cuenta 161501 - Construcciones en Curso: Refleja \$368.329.465.551, correspondientes a proyectos actualmente en ejecución, donde los recursos ya asignados están destinados exclusivamente a la construcción de infraestructura educativa y no pueden ser reasignados para otros fines.

Registro Contable hasta la Fecha

Medición Inicial:

Tras la entrega de los recursos al patrimonio autónomo, la SED ha realizado el siguiente reconocimiento contable:

Cuenta Contable	Concepto	Debito	Crédito
192603	Fiducia mercantil (derecho en fideicomiso)	(Valor aportado)	
240101	Adquisición de bienes y servicios		(Valor aportado)
240101	Adquisición de bienes y servicios	(Valor aportado)	
4705XX	Cuenta enlace		(Valor aportado)

Medición Posterior:

Con la asignación específica de fondos a los proyectos de cada uno de los colegios, la SED registra el valor destinado a la construcción en la cuenta "161501 Construcciones en Curso", de acuerdo con la asignación económica a cada proyecto:

Cuenta Contable	Concepto	Debito	Crédito
192603	Fiducia mercantil (derecho en fideicomiso)		(Valor asignado)
161501	Adquisición de bienes y servicios	(Valor asignado)	

Sin embargo, es importante destacar que, hasta la fecha, de los recursos totales entregados a la Alianza Fiduciaria S.A. - Fideicomiso, se han efectuado pagos hacia terceros por un valor de \$290.597.489.479, lo cual representa aproximadamente el 79% del total de los fondos comprometidos. Estos pagos, realizados desde la fiducia, corresponden a los avances en las obras de construcción.

Fundamento normativo y criterio adaptado para el reconocimiento contable.

De acuerdo con los principios contables vigentes, se reconocen como activos aquellos recursos controlados por la entidad resultantes de eventos pasados, de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, siempre y cuando el valor de dicho recurso pueda medirse de manera fiable.

El potencial de generar beneficios económicos futuros es una característica esencial de los activos, implicando la capacidad de contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y equivalentes de la entidad. Este potencial puede manifestarse en la productividad del activo, su participación en las operaciones de la entidad, o su capacidad de conversión en efectivo o equivalentes.

La asignación de recursos entregados a la Alianza Fiduciaria S.A. - Fideicomiso en la cuenta "1615 Construcciones en Curso" se fundamenta en principios contables como el de causación y devengo, según el cual los gastos se reconocen en el período en que ocurren, independientemente de la realización del pago. Al asignar recursos al Fideicomiso, la Secretaría de Educación destina dichos fondos como adelantos para la construcción, justificando su registro como "construcción en curso". Este enfoque refleja la intención específica de los fondos para la edificación de infraestructura educativa aún no completada, marcando estos recursos como no disponibles para otros fines dentro del Patrimonio Autónomo una vez asignados.

En este contexto, la Secretaría de Educación del Distrito (SED) ha decidido disminuir la cuenta "1926" y aumentar la cuenta "1615 Construcciones en Curso", acorde con la asignación de recursos a los proyectos. Esta decisión refleja el compromiso de los fondos para la formación del activo fijo, asegurando que estos recursos no estén disponibles para otros usos dentro de la operación de la Fiducia Mercantil.

En la cláusula tercera *compromiso de las partes – Compromisos del MEN a través de la Unidad de Gestión FFIE*, del convenio interadministrativo numero 2396 de 2019 suscrito entre el MEN y la SED, señala:

5. Informar trimestralmente a la Entidad Territorial y por intermedio de la Unidad de Gestión del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa FFIE, sobre el desarrollo del proyecto.

6. Informar anualmente a la Entidad Territorial, sobre las actividades desarrolladas por la Unidad de Gestión del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa FFIE y por el Consorcio FFIE Alianza BBVA a través de su Representante Legal como vocero del Patrimonio Autónomo del Fondo de Infraestructura Educativa -FFIE.

El 23 de abril de 2024, se solicitó mesa de trabajo con los profesionales de las áreas contables y de gestión de construcciones de la SED, con el propósito de ampliar el contexto y comprender el flujo de información asociado al hecho económico objeto de consulta, logrando la participación exclusivamente de los funcionarios del área contable, situación que limitó conocer aspectos relacionados con las fuentes de conciliación con el FFIE, las obligaciones del patrimonio autónomo, entre otros.

La mesa de trabajo se realizó el 09 de mayo de 2024 y del desarrollo de esta, sobresalen los siguientes aspectos:

- Se realiza una revisión conjunta del concepto 20182300029261 del 10 de julio de 2018 de la Contaduría General de la Nación emitido al Ministerio de Educación Nacional - MEN relacionado con recursos aportados al Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa - FFIE.
- La SED manifiesta que la consulta es motivada por hallazgos previos que realizó la Contraloría de Bogotá, con la finalidad de identificar el tratamiento contable adecuado y adoptar las medidas correctivas a las que haya lugar. Actualmente, la SED tiene saldos de recursos aportados al patrimonio autónomo reconocidos en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.
- La SED indica que ha entregado recursos al FFIE para la mejora y construcción de colegios, pero sobre los cuales no se han obtenido entregas definitivas, toda vez que no hay actas de liquidación de los convenios que dieron lugar a estas construcciones pues se encuentran actividades o construcciones por concluir.
- El equipo de la SDH expone el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración especialmente el numeral 1.2. Fiducia Mercantil, en donde explica los criterios para el reconocimiento contable de los hechos económicos asociados a patrimonios autónomos. Sobre el particular se manifestó que:
 - Los recursos aportados a patrimonios autónomos serán reconocidos en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y que cualquier diferencia en su reconocimiento será contabilizada en el resultado del periodo.
 - Los mayores o menores valores que se obtengan periódicamente en el patrimonio autónomo deberán ser reconocidos en el resultado del periodo.

- Los activos formados, construidos o desarrollados al interior de un patrimonio autónomo no serán reconocidos por el Ente que aporta los recursos sino hasta el momento de la restitución de los mismos.
- También se recomendó fortalecer los canales de comunicación con las partes relacionadas del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa – FFIE y del Ministerio de Educación Nacional – MEN, con el objetivo de unificar los criterios técnicos contables.

Adicionalmente, la Contraloría de Bogotá en su informe final de Auditoría Financiera y de Gestión – Código 21 de abril de 2024, en el numeral 3.2.1 *Proceso Estados Financieros*, indica:

3.2.1.2. Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria por incorrección material por sobrestimación en la cuenta 1615 Construcciones en Curso, al reconocer como mayor valor de las construcciones, recursos por \$77.731.976.072 entregados a la Alianza Fiduciaria S.A. - Fideicomiso, en el que se administran los recursos de cofinanciación en la construcción de 19 establecimientos educativos en el programa del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa - FFIE del MEN, que no corresponden a pagos realizados por avance de obra, según lo reportado por el FFIE y verificado por la DCCEE.

En los Estados Financieros - EEFF a 31 de diciembre del 2023 la SED, refleja en la cuenta “1615 Construcciones en Curso”, un saldo de \$632.047.003.364, del cual corresponden al saldo del auxiliar contable “1615010102 Escuelas y Colegios Convenio FFIE, \$368.329.465.552”, que no reflejan el valor de los pagos realizados por el avance en la construcción de las obras, sino el valor de los recursos entregados a la Alianza Fiduciaria S.A. – Fideicomiso, más un costo fijo.

La auditoría analizó la información contenida en los EEFF y las Notas a los EEFF a 31 de diciembre del 2023, la suministrada por la OTC, corroborada por la DCCEE y estableció que el valor correspondiente a los pagos por avance de obra más los costos imputables a las construcciones, realizados con los aportes de la SED, es de \$290.597.489.479.

Lo anterior, indica que a pesar de que, a 31 de diciembre del 2023, la información se concilió con el FFIE, el saldo a reflejar en el auxiliar contable “1615010102 Escuelas y Colegios Convenio FFIE” es de \$290.597.489.479 y no de \$368.329.465.552, por lo que la diferencia \$77.731.976.072 se considera la cifra en la que se encuentra sobreestimado el saldo.

CONSIDERACIONES

Contexto Normativo del FFIE

El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa – FFIE, es una cuenta especial del Ministerio de Educación Nacional - MEN, sin personería jurídica, constituido por el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015 y modificado por el artículo 184 de la Ley 1955 de 2019 que establece:

ARTÍCULO 184. FONDO DE FINANCIAMIENTO DE LA INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA. Modifíquese el artículo 59 de la Ley 1753 de 2015, el cual quedará así:

ARTÍCULO 59. FONDO DE FINANCIAMIENTO DE LA INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA. El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura es una cuenta especial del Ministerio de

Educación Nacional sin personería jurídica, cuyo objeto es la viabilización y financiación de proyectos para la construcción, mejoramiento, adecuación, ampliaciones y dotación de infraestructura educativa física y digital de carácter público en educación inicial, preescolar, educación básica y media, en zonas urbanas y rurales, incluyendo residencias escolares en zonas rurales dispersas, así como los contratos de interventoría asociados a tales proyectos.

Con cargo a los recursos administrados por el Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa, se asumirán los costos en que se incurra para el manejo y control de los recursos y los gastos de operación del fondo.

El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa será administrado por una junta cuya estructura y funcionamiento serán definidos por el Gobierno Nacional.

Los recursos del Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa para educación inicial, preescolar, básica y media provendrán de las siguientes fuentes:

(...)

f. Aportes de los departamentos, distritos y municipios y de esquemas asociativos territoriales: regiones administrativas y de planificación, las regiones de planeación y gestión, las asociaciones de departamentos, las áreas metropolitanas, las asociaciones de distritos especiales, las provincias administrativas y de planificación, las asociaciones de municipio y la Región administrativa de Planificación Especial - RAPE.

(...)

En caso de que un proyecto priorizado por la Junta Administradora involucre cualquiera de los recursos de que tratan los literales d), e), f), g) y h) del presente artículo, con cargo al Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa se podrán constituir patrimonios autónomos que se regirán por normas de derecho privado en donde podrán confluir todas las fuentes de recursos con las que cuenten los proyectos. Dichos Patrimonios Autónomos, podrán celebrar operaciones de crédito interno o externo a su nombre, para lo cual la Nación podrá otorgar los avales o garantías correspondientes.

(Subrayados fuera de Texto)

Por su parte el Decreto 1433 de 2022 "Por el cual se reglamenta la conformación y el funcionamiento de la Junta Administradora del Fondo de Financiamiento para la Infraestructura Educativa para la educación Preescolar, básica y media - FFIE, en desarrollo del artículo 184 de la Ley 1955 de 2019, y se modifica el Decreto 1075 de 2015 - Decreto Único Reglamentario del Sector Educación." indica lo siguiente:

ARTÍCULO 2º. Sustitúyase el Título 9 de la Parte 3 del Libro 2 del Decreto 1075 de 2015, el cual quedará así:

TÍTULO 9
INFRAESTRUCTURA EDUCATIVA
CAPÍTULO 1
DISPOSICIONES GENERALES
(...)

ARTÍCULO 2.3.9.1.2. Naturaleza jurídica y finalidad del Fondo. *El Fondo de Financiamiento de la Infraestructura Educativa es una cuenta especial del Ministerio de Educación Nacional sin personería jurídica, creado como una herramienta financiera que responda a una necesidad*

específica de canalización de los recursos de las diferentes fuentes y naturaleza, de forma ágil y expedita, con el fin de asegurar la destinación efectiva del recurso, en beneficio de la infraestructura educativa física y digital.

ARTÍCULO 2.3.9.1.3. Características del Fondo Cuenta.

1. *Es un Fondo sin personería jurídica creado por la Ley, como una herramienta financiera que sirve para la administración separada de los recursos de destinación específica a la financiación de la Infraestructura Educativa.*

2. *Los recursos del Fondo pueden ser manejados de manera directa por la entidad que lo tiene a su cargo, entendiéndose Ministerio de Educación Nacional, en cuyo caso los contratos que se suscriban serán seleccionados por el ente estatal conforme a las normas que rigen la contratación pública; o a través de la suscripción de contratos de fiducia mercantil que generen la constitución de Patrimonios Autónomos, caso en el cual se regirán por las normas de contratación del derecho privado, respetando los principios de buena fe, moralidad, transparencia, economía, celeridad, eficacia, publicidad y responsabilidad.*

3. *Cuando se opte por la suscripción de contratos de fiducia mercantil, el Fondo tendrá como único Fideicomitente al Ministerio de Educación Nacional y los recursos dinerarios serán administrados por una sociedad fiduciaria, conforme al artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio y sus decretos reglamentarios.*

(Subrayados fuera de Texto)

Contexto Marco Normativo Contable

La Contaduría General de la Nación – CGN, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno en su versión 2015.03¹ describe dentro de los principios de contabilidad pública el principio de esencia sobre forma así:

Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

De otra parte, el Capítulo 1. Activos de las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos Versión 2015.11², del Marco Normativo para Entidades de Gobierno de la CGN, señala:

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; y d) los repuestos que serán componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

¹ Actualizado según la Resolución 211 de 2021

² Actualizadas con las resoluciones 342 de 2022 y 285 de 2023 de la CGN.

10.2. Medición Inicial

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo; los honorarios profesionales; así como 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 por la administración de la entidad.

(Subrayados fuera de texto)

La norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI, señala:

4.3. Corrección de errores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

(Subrayados fuera de Texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno en su versión 2015.18³ para la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO establece lo siguiente:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de las construcciones recibidas en una transacción sin contraprestación.

³ Actualizado con la Resolución 441 de 2023

2- El valor de los materiales incorporados a las obras.

3- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

(Subrayado fuera de texto)

Para la cuenta 1640-EDIFICACIONES el citado Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno indica:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El costo de las construcciones adquiridas.

2- El valor de las edificaciones recibidas en una transacción sin contraprestación.

3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.

4- El valor de las mejoras.

5- El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Procedimiento Contable para el registro de los Recursos Entregados en Administración Versión 4⁴ de la CGN, establece respecto a las fiducias mercantiles lo siguiente:

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

⁴ Actualizado con la Resolución 421 de 2023.

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603 Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. No obstante, si el aumento en el derecho en fideicomiso está asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480864-Devolución de transferencias no condicionadas reconocidas en periodos anteriores, la subcuenta 480865-Devolución de subvenciones no condicionadas reconocidas en periodos anteriores o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto, cuando haya lugar.

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. No obstante, cuando el menor valor se origine en la entrega de activos no monetarios que tengan como finalidad la distribución gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso, y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSO. En caso contrario, la diferencia se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. A partir de este registro, se aplicarán las normas que correspondan según el activo de que se trate.

(Subrayados fuera de texto)

Sobre el particular, la CGN emitió el 10 de julio de 2018 el concepto No.20182300029261 dirigido al MEN, en donde en relación con el FFIE se resalta lo siguiente:

Conclusiones

(...)

b. Entrega de los recursos en administración al Ministerio de Educación Nacional con destino al FFIE

Quando una entidad territorial entrega recursos al Ministerio como aporte para la construcción de las infraestructuras en una relación de agencia, esto es, la entidad territorial mantiene el control sobre los recursos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos de estos y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal del cedente, entonces el Ministerio reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad territorial reconocerá un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c. Entrega de los recursos en administración al Ministerio, a través del patrimonio autónomo, por parte de las entidades territoriales.

Un patrimonio autónomo que recibe recursos de diferentes fuentes, donde cada entidad participante realiza el traslado de los recursos directamente a la fiduciaria y es fideicomitente beneficiaria, podrá designar un fideicomitente beneficiario principal quien se encargará de realizar el control y seguimiento de la ejecución de los recursos entregados, así como de verificar

el cumplimiento de la entrega de los productos objeto del contrato de obra. Así las cosas, cada entidad aportante reconocerá como derecho fiduciario hasta el monto de sus aportes.

Bajo este contexto, cuando las entidades territoriales entreguen directamente los recursos al patrimonio autónomo, donde el fideicomitente principal es el Ministerio de Educación Nacional, la entidad titular de los recursos debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Mientras que, el Ministerio, quien ejerce control sobre los recursos depositados en el patrimonio autónomo, reconocerá un pasivo contingente por el monto de los recursos entregados por la entidad territorial, mediante un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

- Reconocimiento de los bienes construidos

Una vez el bien se encuentre listo para ser usado y entregado al beneficiario, el MEN deberá incorporarlo en la contabilidad como un inventario, toda vez que la intención que se tiene con el activo es entregarlo de forma gratuita a la entidad territorial beneficiaria y no para ser empleado por la entidad para la prestación de servicios o con fines administrativos. Este hecho se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Posteriormente, cuando se realice la entrega del bien a la entidad beneficiaria, el MEN reconocerá un gasto por transferencia así: un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 151003-Construcciones, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Cuando el bien terminado ha sido construido con recursos de varias fuentes (Ministerio, departamento y municipio), el Ministerio deberá realizar el anterior procedimiento por el monto proporcional a los aportes efectuados por esta entidad.

CONCLUSIONES

De acuerdo con los antecedentes y consideraciones anteriormente expuestos, damos respuesta a los interrogantes en los siguientes términos:

1. Dado el criterio de reconocimiento contable empleado, ¿es correcto registrar el valor total de los recursos entregados a Alianza Fiduciaria S.A. - Fideicomiso en la cuenta "1615 Construcciones en Curso"? ¿en lugar de limitar el reconocimiento al valor de los pagos efectuados según los avances de obra reportados por el FFIE?

Es importante resaltar que las Propiedades, planta y equipo que se encuentren en proceso de construcción se deben reconocer por la suma de todos aquellos costos que son atribuibles al proceso de ejecución de la obra, tal como se referenció en las consideraciones respecto a la medición inicial, así como en la dinámica de la cuenta contable 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por lo cual, el reconocer una construcción en curso por el valor de la asignación específica de fondos priorizados a los proyectos de cada uno de los colegios en el marco de la fiducia Mercantil sin que corresponda al estado actual de los bienes, desvirtúa lo contemplado en las Normas y procedimientos emitidos por la CGN; bajo este escenario se considera inapropiado reconocer como “*construcciones en curso*” el valor de los recursos entregados a Alianza Fiduciaria S.A.

Ahora bien, partiendo de la información suministrada respecto a que la construcción o construcciones se adelantan con recursos que se encuentran en el patrimonio autónomo, el reconocimiento contable de las construcciones, por parte de la SED, debe proceder en el momento en que la Fiducia realice la entrega total o parcial de los bienes, dicha entrega, dará lugar al reconocimiento del activo por parte de la SED, con un débito en la cuenta y subcuenta del activo que corresponda, con contrapartida en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, siempre que los bienes recibidos se encuentren en las condiciones definidas en las obligaciones del convenio en comento.

Adicionalmente, en los casos en que el costo del activo entregado a la SED haya sido afectado por contribuciones del MEN, la SED deberá reflejar estos aportes con un débito en la cuenta y subcuenta del activo que corresponda, y un crédito en la subcuenta 442807-OTROS BIENES, DERECHOS Y RECURSOS EN EFECTIVO PROCEDENTES DE ENTIDADES DE GOBIERNO, dentro de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el monto de los recursos aportados por el MEN.

2. Considerando los hechos económicos descritos, ¿requiere la SED realizar ajustes en el reconocimiento contable realizado hasta la fecha?

Con relación a los reconocimientos contables realizados por el Ente, este despacho recomienda efectuar la revisión detallada de los saldos reconocidos en las cuentas 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, 1640-EDIFICACIONES y 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO con el objetivo de identificar que estos saldos reflejen la realidad de los hechos económicos, su esencia económica, así como la correcta aplicación de las Normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública, mencionadas previamente en el aparte de consideraciones.

Para tal efecto, a continuación, se insta a analizar entre otros aspectos y bajo las condiciones actuales de la ejecución de la fiducia en comento, lo siguiente:

- Valor de los recursos entregados al FFIE.
- Valor de los activos entregados por el patrimonio autónomo a la SED.
- Valor de los aportes del MEN en los activos entregados por el patrimonio autónomo a la SED.
- Estado de los bienes recibidos, determinando si se encuentran o no en el lugar y condiciones necesarias para operar de la manera prevista por la administración.

Ahora bien, si como resultado de la revisión señalada sobre el reconocimiento contable realizado por la SED se identifican recursos reconocidos como construcciones en curso o edificaciones que no correspondan a activos entregados por el patrimonio autónomo a la

Secretaría, esta, debe realizar los respectivos ajustes e incluso, en caso de evidenciar que se incurrió en errores contables, se remite a observar la norma de corrección de errores de las *Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno*.

3. ¿Existen otros principios o fundamentos normativos que respalden o refuten el enfoque contable adoptado por la SED hasta el momento?

Para el análisis de los hechos económicos y las afectaciones contables que se deriven de los mismos, deben observar lo consagrado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública emitida por la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, precisando sobre lo consultado, entre otras normas a observar, se encuentra el Procedimiento Contable para el registro de los Recursos Entregados en Administración, versión 4 de la CGN, en donde en el numeral 1.2. establece el tratamiento contable que deberán realizar las Entidades de Gobierno sobre los recursos entregados a fiducias mercantiles.

Además de los aspectos normativos señalados anteriormente, el Ente debe atender lo contemplado en el Manual de Políticas Contables de la Entidad Contable Pública ECP - Bogotá D.C. - Versión 2, el cual compila los lineamientos contables mínimos a seguir para lograr la uniformidad en la información contable pública distrital.

Por otra parte, en caso de evidenciar ajustes a los reconocimientos contables realizados producto de los lineamientos señalados en este concepto, se invita a las partes intervinientes a generar los espacios de conciliación de saldos y de las operaciones recíprocas que se originen, con el objetivo de mejorar la calidad de la información contable pública, además de propender por el fortalecimiento de un adecuado flujo de información y documentación sobre los informes de seguimiento y ejecución, que permitan reflejar la realidad de cada una de las entidades en su situación financiera.

Es importante señalar que el Sistema Nacional de Contabilidad Pública es el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad que, al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por las entidades, generan la información necesaria para la toma de decisiones y para el ejercicio del control, por tanto, son los hechos económicos quienes originan el respectivo reconocimiento contable, en este sentido, los lineamientos aquí expuestos, versan sobre los hechos relacionados en la consulta y en las particularidades tratadas en la mesa de trabajo mencionada en el aparte de antecedentes.

Es de precisar, que la Contaduría General de la Nación es el máximo órgano rector en materia contable pública en Colombia, y en tal sentido se pronunció la Corte Constitucional mediante Sentencia C-487 de 1997, determinando que las normas y conceptos emitidos por esta entidad son de carácter vinculante y, en consecuencia, de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades sujetas a la aplicación de la Regulación Contable Pública.

Por lo expuesto anteriormente, los conceptos de la Dirección Distrital de Contabilidad se emiten en atención a lo preceptuado por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015⁵, y en virtud de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 10º del Acuerdo 17 de 1995; por tanto, no son de obligatorio cumplimiento.

Para finalizar es de anotar que los conceptos de la DDC deben emitirse atendiendo los términos establecidos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, los cuales están condicionados a situaciones que pueden dar origen a su suspensión. Sin embargo, la DDC orienta sus recursos y esfuerzos procurando dar respuesta en un término menor a los establecidos en la mencionada norma.

Cordialmente,

MARCELA VICTORIA HERNANDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
contabilidad@shd.gov.co

Revisado por:	Kelly Tatiana Cervera Horta		
	Fernando Morales Guerrero		
Proyectado por:	Miguel Angel Monroy		

⁵ Por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.