

## **OFICIO 115-152588 DEL 20 DE DICIEMBRE DE 2010**

### **REGISTROS CONTABLES EN CONSORCIOS**

Me refiero a su escrito recibido en esta entidad con número de radicado 2010-01-291742 del 11 de noviembre del presente año, mediante el cual expresa, con respecto a lo previsto en la Circular Externa 115-006 de 2009, un caso en que los partícipes en un consorcio aportan solo recursos monetarios para financiar operaciones, registran una cuenta por cobrar por el monto aportado y es el consorcio el que adquiere los activos, los deprecia o amortiza, registra los pasivos producto de sus operaciones, sus ingresos, sus costos y gastos.

Agrega que al finalizar cada ejercicio contable el consorcio elabora sus correspondientes estados financieros y los partícipes registran el ingreso contra una cuenta por cobrar si hubo excedentes o, el costo o gasto contra una cuenta por pagar si hubo pérdidas. Manifiesta que al finalizar el contrato, el consorcio entrega a los partícipes el excedente y estos cancelan las cuentas por cobrar si hubo utilidad o, aportan la diferencia y cancelan la cuenta por pagar si hubo pérdida.

Con base en lo anterior consulta lo siguiente:

1. ¿Es acertado el procedimiento técnico y contable aplicado por los partícipes?
2. Si no es correcto ¿cuál es el procedimiento técnico aplicable?
3. ¿Es acertado considerar que la situación antes planteada entra dentro de lo que la circular denominó Empresa Conjunta?
4. Como en dicho caso los partícipes no se registran ni activos y pasivos, excepto las cuentas antes citadas ¿no hay omisión del impuesto del patrimonio?
5. ¿Qué otras recomendaciones pueden surgir para su manejo ya que la guía de aplicación a la citada circular no contempló ejemplos de manejo de empresa conjunta cuando no se ha constituido una sociedad formalmente?

Sea lo primero aclararle que las consultas que se presentan a esta Entidad se resuelven de manera general, abstracta e impersonal, de acuerdo con las facultades conferidas en ejercicio de las atribuciones de inspección, vigilancia y control de las sociedades comerciales expresamente señaladas en la Ley 222 de 1995 y se circunscribe a hacer claridad en cuanto al texto de las normas de manera general, para lo cual armoniza las disposiciones en su conjunto de acuerdo al asunto que se trate y emite su concepto, ciñéndonos en un todo a las normas vigentes sobre la materia.

Para atender su interrogante, consideramos necesario citar algunos aspectos sobre el tratamiento contable que deben seguir las sociedades cuando celebren contratos en los cuales constituyan consorcios y que están contenidos en la Circular Externa 115-006 del 23 de diciembre de 2009.

El punto 2.2 de la Circular establece: “ ..el consorcio es un contrato de colaboración mediante el cual, las partes unen sus esfuerzos y recursos para la celebración y ejecución de contratos y responden solidariamente por todas las obligaciones que asuma el

consorcio” . Indica además que “ ..la conformación de un consorcio no trae a la vida jurídica un nuevo ente diferente de quienes lo suscriben, entre otros aspectos, por cuanto no constituye una sociedad al no cumplir con los requisitos legales y formales previstos en la Legislación Mercantil” .

El punto 2.2.1 de la citada circular, clasifica los tipos de contratos de colaboración en a) Operaciones Conjuntas, en donde cada partícipe opera con sus propios recursos y asume sus obligaciones, b) Activos Conjuntos, en donde los partícipes adquieren bienes y asumen obligaciones en común y, c) Empresas Conjuntas, en cuyo caso los partícipes constituyen una empresa con personalidad jurídica cumpliendo con las formalidades legales. Lo anterior se cita a manera enunciativa, pues en el texto de la Circular se expresa con mayor nivel de detalle.

En el caso planteado en la consulta, se observa que el consorcio se sitúa dentro del punto b) Activos Conjuntos. En este caso, la Circular indica que “ ..cada partícipe debe reconocer en su contabilidad, además de sus propios activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, aquellos que se deriven del acuerdo contractual, presentando en sus estados financieros la porción que le corresponda de los activos conjuntos, de los pasivos en que haya incurrido conjuntamente con los otros partícipes, su participación en los ingresos derivados de la operación, así como los costos y gastos en que haya incurrido en relación con su participación en el acuerdo conjunto.”

El consorcio es entonces un contrato de colaboración celebrado para la ejecución de una obra o la prestación de un servicio, por lo tanto, sus operaciones deben estar reconocidas en la contabilidad de los partícipes en los términos previstos en el artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, en la parte que a ellos le corresponde. A vía de ejemplo, una sociedad con el 95% de participación en un consorcio que posee disponible, inventarios, propiedades planta y equipo, cargos diferidos, debe reconocer en su contabilidad estos conceptos, al igual que todas las transacciones realizadas, por su porcentaje de participación.

Es así como al realizar un aporte en dinero a un consorcio, dicho valor también es dinero para los partícipes en proporción acordada. Ahora bien, si el consorcio invierte dicho valor en bienes, como pueden ser inventarios o propiedades planta y equipo, esta operación deberá reflejarse en la contabilidad de todos y cada uno de los partícipes, siendo también inventarios o propiedades planta y equipo para estos. Lo propio ocurre con las obligaciones asumidas por el consorcio, las cuales deben estar reconocidas en la contabilidad de los partícipes según su porcentaje de participación.

Lo anterior no quiere decir que los partícipes deban elaborar comprobantes de contabilidad por cada una de las operaciones realizadas por el consorcio, pues al ser parte de él, las mismas se consideran realizadas por los partícipes. Así mismo, las utilidades no hay que transferirlas del consorcio a los partícipes, en el entendido de que las mismas quedan ya reconocidas en el estado de resultados al registrar la participación en los ingresos, costos y gastos en un periodo determinado.

De lo expuesto podemos concluir que un consorcio es un acuerdo contractual entre varias personas naturales o jurídicas, en donde estas unen esfuerzos y efectúan aportes con el ánimo de desarrollar una actividad específica. Por ello, los bienes y derechos adquiridos por el consorcio, así como las obligaciones asumidas, son realmente de los partícipes, por lo tanto deben estar registradas en su contabilidad de acuerdo con su porcentaje de participación.

Expresado lo anterior, procedemos a dar respuesta a su consulta en el mismo orden en que las preguntas fueron formuladas:

1. El procedimiento contable utilizado en el caso propuesto en su escrito **no es acertado**, por cuanto los partícipes registran una cuenta por cobrar por el monto aportado, un ingreso contra una cuenta por cobrar si hubo excedentes o un costo o gasto contra una cuenta por pagar si hubo pérdidas. Ello desconoce su participación en los activos (disponible, inventarios, propiedades, planta y equipo, etc.), pasivos (obligaciones financieras, proveedores, etc.) del consorcio y además, no reconoce en su contabilidad el movimiento de las operaciones realizadas.

2. El procedimiento contable apropiado es, como se ha indicado reiteradamente en el presente oficio, reconocer dentro de la contabilidad de los partícipes en el consorcio, su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos adquiridos, asumidos o incurridos por el consorcio.

Como quiera que Usted nos solicita se le indique el procedimiento técnico para el registro de las operaciones realizadas a través de un consorcio, tomaremos algunos supuestos y elementos de juicio aportados en su consulta, para expresar a manera de orientación, una forma práctica de registrar estas operaciones:

a) El consorcio lleva contabilidad conforme a las normas legales y la técnica contable, por lo tanto identifica, mide y reconoce sus transacciones económicas en libros principales y auxiliares con base en los comprobantes elaborados para el efecto con sus respectivos soportes.

b) El consorcio reporta en forma mensual a cada uno de los partícipes los movimientos a nivel de auxiliar, en donde indica por cada rubro, el saldo inicial, y por cada operación o transacción económica, la fecha y número de comprobante, el tercero afectado, el valor del movimiento débito o crédito y la descripción de la operación respectiva, así como el saldo final del rubro respectivo. Lo anterior para los diferentes rubros de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

c) Cada partícipe elabora un comprobante de contabilidad, reconociendo su participación en el saldo inicial y contabilizando por totales los movimientos débitos y créditos en cada uno de los rubros auxiliares (resúmenes mensuales), tomando como soporte del comprobante el movimiento auxiliar mencionado en el literal anterior. De esta forma los libros auxiliares del consorcio junto con los comprobantes y soportes se constituyen en parte de la contabilidad de los partícipes.

d) El procedimiento indicado, se repite durante los meses en que dure la ejecución del contrato, reconociendo los movimientos débitos y créditos de cada rubro según su participación, obteniendo en consecuencia saldos iniciales y finales de cada periodo, para las cuentas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

En el evento de que una sociedad intervenga en varios consorcios, puede identificar en su contabilidad, las operaciones, conceptos y valores de cada contrato a nivel de cuenta auxiliar, de tercero o por centro de costos.

3. No es acertado considerar que el caso planteado corresponda a lo que se denominó en la Circular Externa como “ *Empresa conjunta*” , por cuanto no corresponde a la creación de una sociedad con el lleno de las formalidades legales.

4. Conforme a lo expresado en el presente oficio, los integrantes de un consorcio deben registrar su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, situación que necesariamente tendrá efectos en las cifras de los estados financieros de cada partícipe.

5. Precisamente, el punto 2.2.1.3. de la Circular Externa 115-006 de 2009 indica que el término “ *Empresa conjunta*” corresponde a la constitución de un ente económico independiente de sus partícipes, motivo por el cual no se incluyó en la guía de aplicación. La mencionada circular expresa que en este caso, procede la reglamentación sobre la propiedad de acciones, cuotas o partes de interés social, por lo tanto, la recomendación es aplicar las normas sobre inversiones, entre ellas lo expuesto en la Circular SS-06 SV-11 de 2005 expedida por esta Superintendencia en forma conjunta con la Superintendencia de Valores (hoy Superintendencia Financiera de Colombia).